

FISCALFOCUS



OSRA ADRIATICA

Soluzioni Software

Commercialisti | Consulenti del Lavoro | Piccole e Medie Imprese

TaXDay

MODELLO REDDITI 2024

Termini di presentazione dichiarazione e versamento imposte

A regime (art. 11 DLGS 1/2024)

Persone fisiche, società e associazioni art. 5 TUIR:

- in via telematica **entro il 30 settembre dell'anno successivo** a quello di chiusura del periodo di imposta (cartacea entro 30 giugno dell'anno successivo)

I soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche:

- in via telematica, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta

A regime (art. 11 DLGS 1/2024)

Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare per i quali il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relative al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 31 dicembre 2023 scade successivamente alla data del 2 maggio 2024, continuano ad applicarsi per il predetto periodo d'imposta i termini di presentazione vigenti anteriormente alla medesima data.

1° luglio 2022 – 30 giugno 2023



31 maggio 2024

30 aprile 2024



1° giugno 2022 – 31 maggio 2023

Per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023

Persone fisiche, società e associazioni art. 5 TUIR:

- in via telematica **entro il 15 ottobre dell'anno successivo** a quello di chiusura del periodo di imposta;

I soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche:

- in via telematica, **entro il quindicesimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.**

PERIODI D'IMPOSTA	DICHIARAZIONI AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (MODELLO REDDITI) E DELL'IRAP		DICHIARAZIONI DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA (MODELLO 770)
	<ul style="list-style-type: none"> • Persone fisiche • Società e associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR 	<ul style="list-style-type: none"> • Soggetti IRES 	
Periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023	<ul style="list-style-type: none"> - in via telematica, dal 1° maggio al 15 ottobre 2024 - se presentata da persone fisiche tramite ufficio di Poste italiane S.p.a., dal 1° maggio al 1° luglio 2024⁷⁹ <p><i>(rif. articolo 2, comma 1, del DPR n. 322 del 1998 e articolo 38, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 13 del 2024)</i></p>	<p>in via telematica:</p> <ul style="list-style-type: none"> - entro il 15 ottobre 2024, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare; - entro il giorno 15 del 10° mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare <p><i>(rif. articolo 38, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 13 del 2024)</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - entro il 31 ottobre 2024 <p><i>(rif. articolo 4, comma 4-bis, del DPR n. 322 del 1998, ante modifiche)</i></p>

Obiettivo 15 ottobre 2024

```
graph TD; A[Obiettivo 15 ottobre 2024] --> B[INVIO MODELLO REDDITI]; A --> C[ADESIONE CPB];
```

INVIO MODELLO REDDITI

ADESIONE CPB

Versamento del saldo + I acconto

Persone fisiche, società o associazioni di cui all'art. 5 TUIR:

- entro il 30 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa

I soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche:

- entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta

Approvazione bilancio 29 aprile



Saldo al 30 giugno

Versamento del saldo + I acconto

Approvazione bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, ma entro il 30 giugno:

- entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio (approvazione 31 maggio, versamento 30 giugno)

Approvazione bilancio 15 maggio



Saldo al 30 giugno

Saldo al 31 luglio ←

Approvazione bilancio 15 giugno

Versamento del saldo + I acconto

Approvazione bilancio oltre il 30 giugno:

- entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso

Approvazione bilancio 15 luglio

→ Saldo al 31 luglio

Pagamenti rateali (art. 8 DLGS 1/2024)

La rateazione del saldo e del I acconto si estende fino al 16 dicembre:

- rate mensili di uguale importo, con la maggiorazione degli interessi di cui al comma 2, decorrenti dal mese di scadenza, in ogni caso, il pagamento deve essere completato entro il ((16 dicembre)) dello stesso anno di presentazione della dichiarazione;
- I versamenti rateali sono effettuati entro il giorno 16 di ciascun mese (non c'è più differenziazione fra titolari e non titolari di partita iva).

Pagamenti rateali (art. 8 DLGS 1/2024)

RATA	VERSAMENTO	INTERESSI %	VERSAMENTO (*)	INTERESSI %
1 ^a	1° Luglio	0,00	31 luglio	0,00
2 ^a	16 luglio	0,17	20 agosto	0,18
3 ^a	20 agosto	0,50	16 settembre	0,51
4 ^a	16 settembre	0,83	16 ottobre	0,84
5 ^a	16 ottobre	1,16	18 novembre	1,17
6 ^a	18 novembre	1,49	16 dicembre	1,5
7 ^a	16 dicembre	1,82		

Pagamenti rateali (art. 8 DLGS 1/2024)

I soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito:

- Entro 31 luglio 2024 senza alcuna maggiorazione

Disciplina del concordato preventivo biennale

D.lgs. 12 febbraio 2024 n. 13

Contribuenti che possono accedere al concordato:

- Contribuenti esercenti attività di impresa, arti o professioni ai quali si rendono applicabili gli indici sintetici di affidabilità (indipendentemente dal livello di affidabilità);
- Soggetti in regime forfetario ex art. 1, commi da 54 a 89, Legge 190/2014 (in via sperimentale per il 2024).

Debiti tributari (Art.10, co. 2)

«Possono accedere al concordato preventivo biennale i contribuenti di cui al comma 1, che, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, non hanno debiti tributari ovvero, nel rispetto dei termini previsti dall'articolo 9, comma 3, hanno estinto quelli che tra essi sono d'importo complessivamente **pari o superiori a 5.000 euro** per i tributi amministrati dall'Agenzia dell'entrate, compresi interessi e sanzioni, ovvero per contributi previdenziali definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione. Non concorrono al predetto limite i debiti oggetto di provvedimenti di sospensione o di rateazione sino a decadenza dei relativi benefici secondo le specifiche disposizioni applicabili.»

Non è possibile accedere al concordato in presenza di una delle seguenti cause di esclusione (artt. 11)

Mancata presentazione della dichiarazione dei redditi per almeno uno dei tre periodi d'imposta precedenti all'applicazione del concordato

Condanna per uno dei reati previsti dal decreto legislativo n. 74 del 10 Marzo 2000

Condanna ex art. 2621 del c.c. (False comunicazioni sociali)

Ma anche condanne per

La verifica per i reati riguarda quelli commessi dal contribuente nei tre periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato anche in caso di patteggiamento.

Art.648-bis c.p.
(Riciclaggio)

Art.648-ter c.p.
(Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita)

Art.648-ter 1 c.p.
(autoriciclaggio)

Non possono accedere (Art. 24):

I contribuenti che hanno iniziato l'attività nel periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta

Fermo restando i requisiti di cui all'articolo 10, comma 2 (debiti tributari), o per i quali sussiste una delle ipotesi previste dall'articolo 11 (cause di esclusione).

REDDITO DI LAVORO AUTONOMO DERIVANTE DALL'ESERCIZIO DI ARTI E PROFESSIONI – Art. 15

è individuato con riferimento all'articolo 54 comma 1 del testo unico delle imposte sui redditi, senza considerare, plusvalenze e minusvalenze ovvero redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in soggetti di cui all'art. 5 del testo unico DPR 22 Dicembre 1986, n.917.

Reddito minimo 2.000 euro

In entrambi i tipi di reddito
l'adesione al concordato
non produce effetti sull'IVA

REDDITO D'IMPRESA OGGETTO DI CONCORDATO – Art. 16

è individuato con riferimento all'articolo 56 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al DPR del testo unico DPR 22 Dicembre 1986, n.917 e all'articolo 66 del medesimo testo unico per le imprese minori, senza considerare i valori relativi a plusvalenze e minusvalenze e a sopravvenienze sia attive che passive, redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in soggetti di cui all'art. 5 del T.U.

Reddito minimo 2.000 Euro

Rileva anche ai fini IRAP

Reddito di impresa concordato fiscalmente rilevante ai fini delle imposte dirette

+	Reddito come da proposta AdE accettata dal contribuente
+	Plusvalenze
+	Sopravvenienze attive
-	Minusvalenze
-	Sopravvenienze attive
+	Redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in soggetti di cui all'art. 5 TUIR, o a un Gruppo europeo di interesse economico GEIE di cui all'art. 11, comma 4, del D.lgs. 23 luglio 1991, n. 240, o in società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, del TUIR
-	Eventuali perdite a riporto, secondo le regole ordinarie di imputazione
=	Reddito rilevante ai fini fiscali, con un minimo di 2.000,00 euro

Reddito di lavoro autonomo concordato fiscalmente rilevante ai fini delle imposte dirette

+	Reddito come da proposta AdE accettata dal contribuente
+	Plusvalenze
-	Minusvalenze
+	Redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in soggetti di cui all'art. 5 TUIR
-	Sopravvenienze attive
=	Reddito rilevante ai fini fiscali, con un minimo di 2.000,00 euro

Perdite fiscali

In diminuzione del reddito concordato secondo le ordinarie regole (reddito minimo 2.000 €).

**Soggetti
trasparenti**

Il reddito, anche se minimo, deve essere distribuito tra i soci secondo le regole ordinarie.

L'Agenzia delle Entrate dovrà rendere disponibile entro il 15 giugno 2024 il **software** che consentirà di calcolare e accettare le proposte di reddito concordato per il periodo 2024-2025.

Assosoftware suggerisce alcune soluzioni, condivise con l'Amministrazione Finanziaria, per individuare gli importi ai fini del calcolo del reddito rilevante ai fini del concordato preventivo biennale, ovvero di attingere da:

Dati dei modelli REDDITI/IRAP 2024 (per redditi di partenza e per poste rettificative).

Ove possibile, contabilità per le poste rimanenti.

In merito alle imposte sui redditi il valore di partenza è quello indicato nei seguenti righi:

- **RF 57** per i redditi di impresa di contabilità ordinaria;
- **RG25** per i redditi di impresa di contabilità semplificata;
- **RE21** colonna 5 per i redditi di lavoro autonomo.



Dopo aver identificato il valore di partenza è possibile procedere con le **rettifiche** richieste attraverso:

- Dati analitici presenti in dichiarazione;
- Combinazione di suddetti dati con ulteriori presenti nelle scritture contabili;
- Utilizzando esclusivamente dati contabili.

Le
rettifiche
variano in
base alla
natura del
reddito

Soggetti in
contabilità
ordinaria



Le rettifiche all'importo indicato al rigo RF57 devono essere individuate sulla base della contabilità.

Soggetti in
contabilità
semplificata



Le rettifiche all'importo indicato al rigo RG25 devono essere effettuate sottraendo le plusvalenze patrimoniali (RG6) alle sopravvenienze attive (RG7). Le altre componenti andranno ricercate in contabilità.

Esercenti arti
e professioni



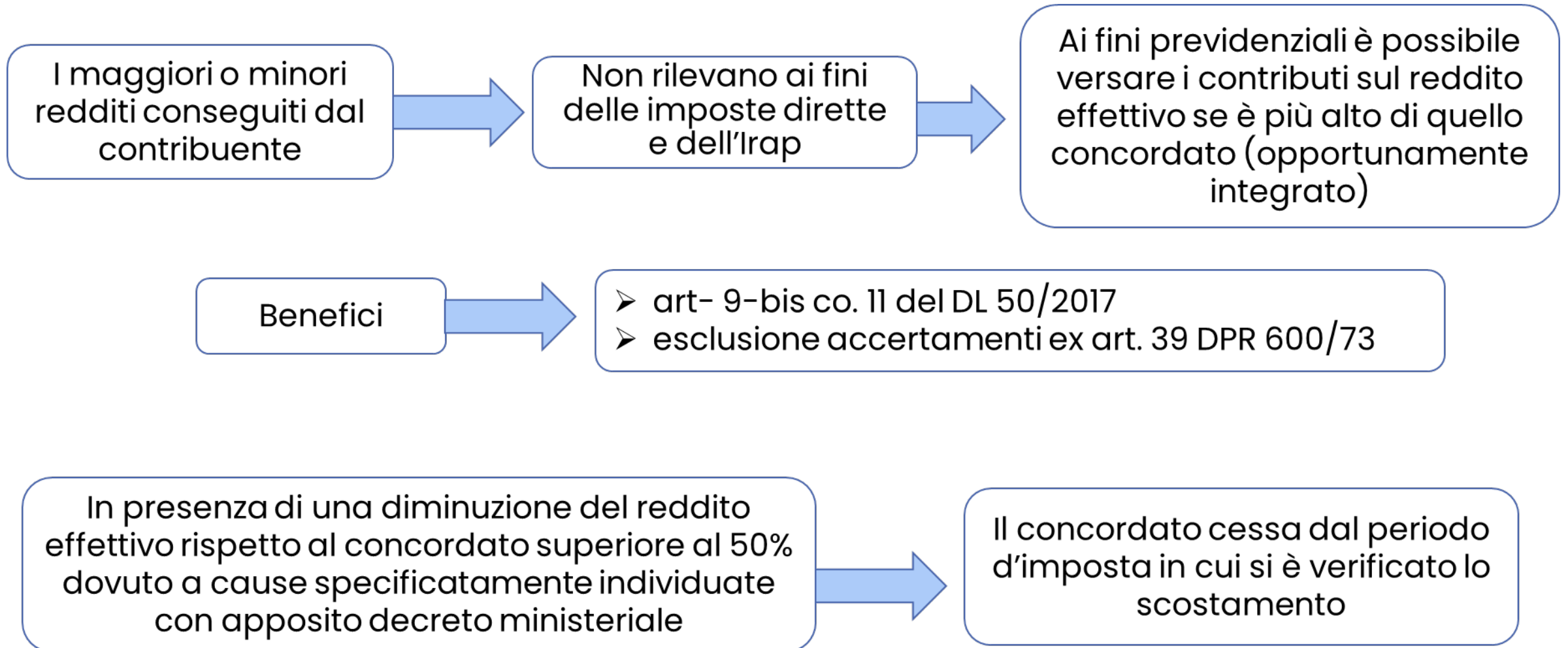
Le rettifiche all'importo indicato al rigo RG21 devono essere effettuate sommando le minusvalenze patrimoniali (RE18) e sottraendo le plusvalenze patrimoniali (RE4) e i redditi di lavoro sportivo agevolati (RE21). Nel caso specifico non è necessario ricorrere alle scritture contabili.

Obbligo di dichiarare i redditi concordati

Obbligo per soci e associati

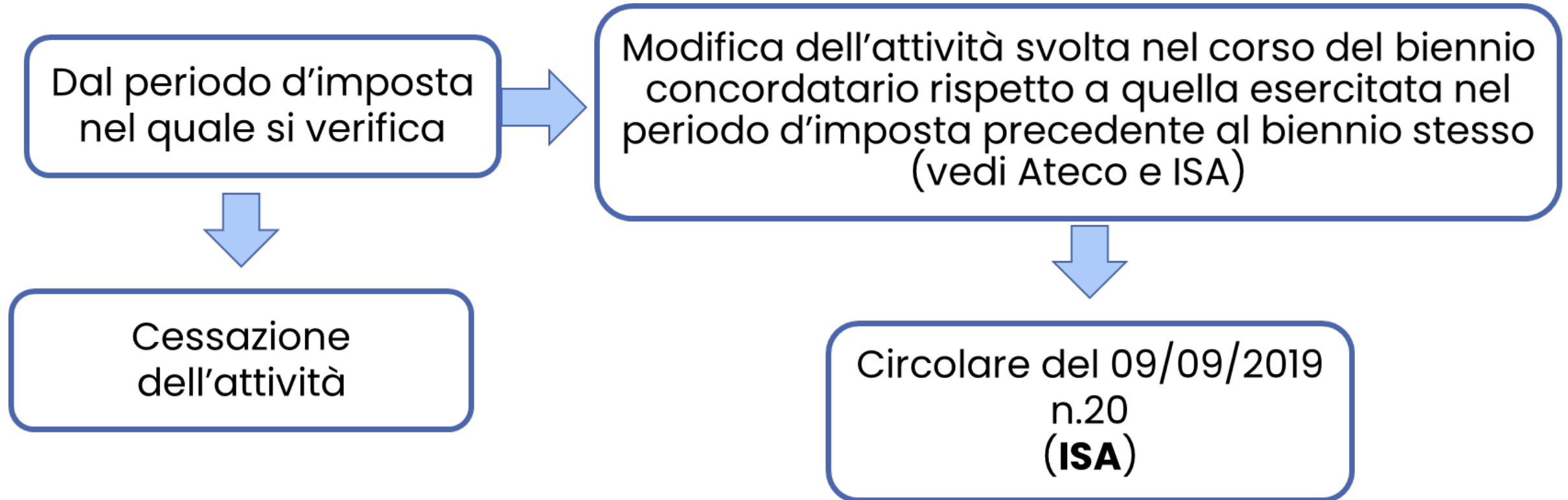
Omesso versamento delle imposte

Art. 36-bis del DPR del 29 settembre 1973, n. 600 (disciplina controllo dichiarazione dei redditi), con possibilità di ravvedimento ex art. 13 del D. Lgs 472/97.



- Accertamento dal quale emerge un reddito non dichiarato di importo superiore al 30% rispetto ai ricavi dichiarati nei periodi d'imposta oggetto di concordato o nel periodo d'imposta precedente
- Presentazione di dichiarazioni integrative con modifica dei redditi rispetto ai quali è stata determinata la proposta
- Dichiarazione con dati comunicati non corrispondenti a quelli usati per l'elaborazione della proposta
- Ricorre una qualsiasi causa di esclusione o viene meno un requisito di accesso
- **Omesso versamento** della somme dovute a seguito di concordato (dopo l'invio dell'avviso bonario)
- **Comunicazione dei dati ISA** inesatta o incompleta che determina uno scostamento negativo del 30%
- **Violazioni che integrano** una delle fattispecie previste dal D. lgs 74/2000 negli anni di concordato e nei tre precedenti
- Violazioni commesse negli anni oggetto di concordato afferenti:
 1. **Dichiarazione omessa** (anche sostituti e IVA)
 2. Mancata/non tempestiva/infedele memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi (3)
 3. Rifiuto/sottrazione a esibire la documentazione contabile
 4. Omessa installazione/manomissione di apparecchiature per l'emissione dello scontrino fiscale

**La decadenza riguarda i
due periodi d'imposta!!!!!!**



Con provvedimento del direttore dell'AdE, sono individuati le modalità e i dati da comunicare telematicamente all'Amministrazione finanziaria.

- ❖ **Entro il 15 Giugno** per il 2024 e il 15 Aprile per il 2025, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei contribuenti appositi programmi informatici per l'acquisizione dei dati necessari per l'elaborazione della proposta (art. 9).
- ❖ Con il Decreto di cui all'articolo 9, sono individuati i periodi d'imposta per i quali la metodologia approvata consente di definire la proposta di concordato preventivo.
- ❖ La proposta di concordato da parte dell'Agenzia dell'Entrate avviene sulla base di una metodologia che valorizza e limita l'introduzione di nuovi oneri per il contribuente.
- ❖ **Accettazione entro il 15/10/2024** per i soggetti solari, ovvero il quindicesimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti con esercizio a cavallo (termine decadenziale non è possibile fare ricorso all'art. 2, co. 1, del DL 16/2012)

**Entro il
15 giugno 2024**

Disponibilità software per inviare le informazioni utili alla predisposizione della proposta da parte dell'AdE.

**Entro il
31 luglio 2024**

Versamento saldo imposte 2023 sul reddito effettivo primo acconto imposte 2024 sulla base del reddito effettivo 2024 (totale o prima rata – rate fino al 16/12).

**Entro il
15 ottobre 2024**

Trasmissione del modello dei redditi 2024 con allegato modello CPB per eventuale accettazione concordato.

**Entro il
30 novembre 2024**

Versamento secondo acconto imposte 2024: in caso di concordato da ricalcolare sulla base dei dati proposti dall'AdE ed accettati dal contribuente.

SEZIONE VI
Concordato
Preventivo
regime forfetario

Condizioni di accesso	
LM60	Presenza dei requisiti
LM61	Assenza di cause d'esclusione
LM62	Presenza di eventi straordinari
Proposta CPB	
LM63	Reddito proposto ai fini del CPB p.i. 2024
	,00
Accettazione proposta CPB	
LM64	Accettazione della proposta di reddito di impresa/lavoro autonomo ai fini CPB per il p.i. 2024

Le disposizioni di cui al titolo II si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso il 31 Dicembre 2023.



La flat tax incrementale

Quadro LM sezione II

FLAT TAX INCREMENTALE

Articolo 1, commi da 55 a 57, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023)

Circolare Agenzia Entrate N. 18/E
del 28 giugno 2023

Articolo 1, comma 55, della legge 29 dicembre 2022, n. 197:

Per il solo **anno 2023**, i contribuenti **persone fisiche** esercenti:

- **attività d'impresa**
- **arti o professioni**
- **diversi da quelli che applicano il regime forfetario** di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190

Articolo 1, comma 55, della legge 29 dicembre 2022, n. 197:

possono applicare, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito stabilite dall'articolo 11 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Articolo 1, comma 55, della legge 29 dicembre 2022, n. 197:

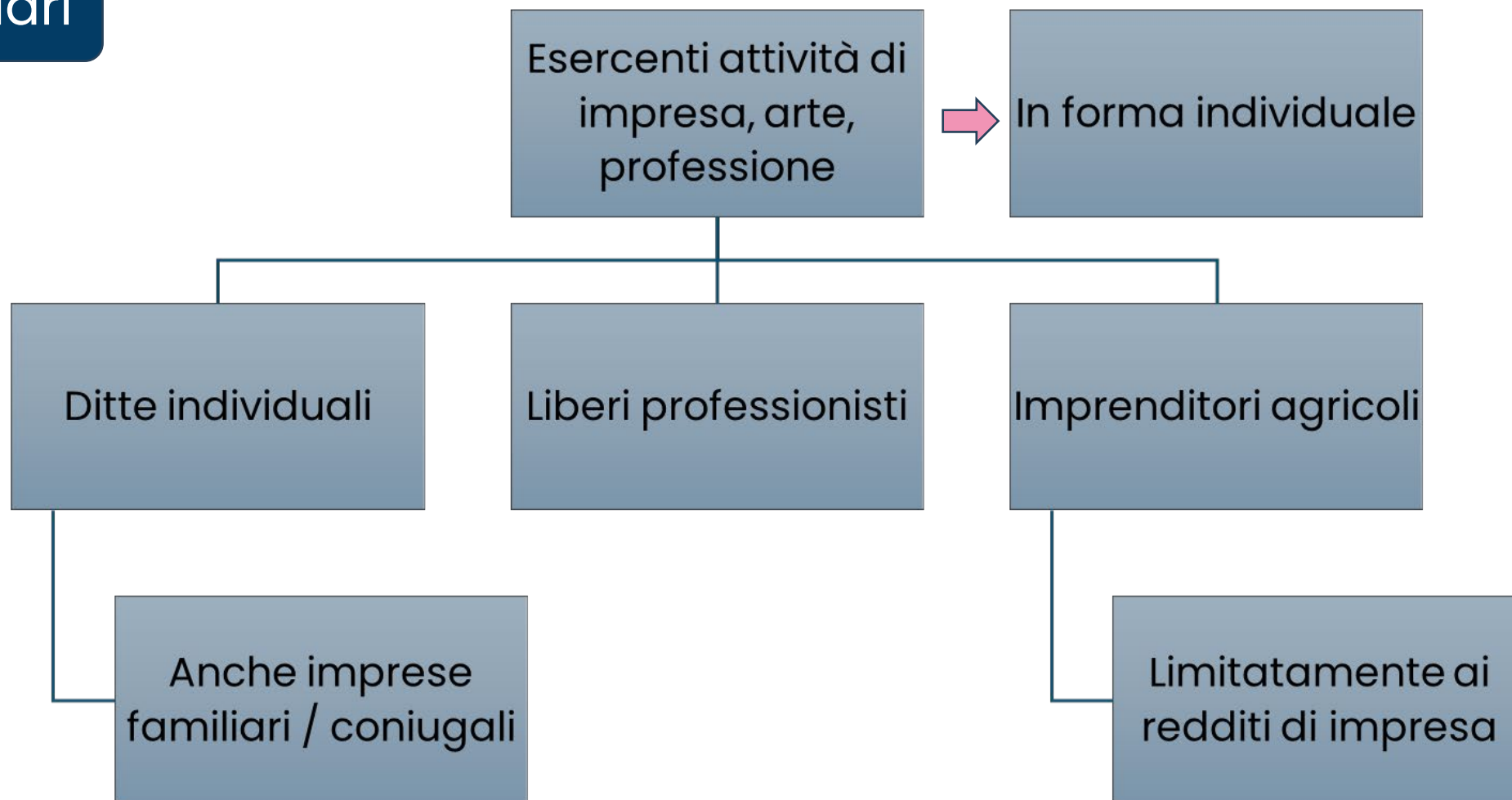
un'**imposta sostitutiva** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali,

- calcolata con l'aliquota del 15 per cento su una base imponibile,
- comunque non superiore a 40.000 euro,
- pari alla differenza tra il reddito d'impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023 e il reddito d'impresa e di lavoro autonomo d'importo più elevato dichiarato negli anni dal 2020 al 2022, decurtata di un importo pari al 5 per cento di quest'ultimo ammontare.

La Flat Tax incrementale non si applica:

- ✓ Ai contribuenti in regime forfettario
- ✓ Alle società
- ✓ Ai redditi di partecipazione (salvo che la partecipazione non sia detenuta dall'imprenditore individuale nell'ambito della propria attività di impresa)

Beneficiari



Redditi di impresa, arte, professione	<i>Importo</i>	<i>Variabile</i>	
Reddito 2020	7.000,00 €		Il reddito 2023 è maggiore di quello conseguito nell'ultimo triennio
Reddito 2021	14.000,00 €		
Reddito 2022	25.000,00 €		
Reddito 2023	44.000,00 €	<i>a</i>	
 Calcolo base imponibile flat tax incrementale			
Reddito più alto del triennio 2020 - 2021 - 2022	25.000,00 €	<i>b</i>	È possibile avvalersi della flat tax incrementale
Incremento reddituale: differenza tra il reddito 2023 ed il reddito più alto del triennio precedente	19.000,00 €	$(a - b) = c$	
Franchigia 5% calcolata sul reddito più alto del triennio precedente	1.250,00 €	$b \times 5\% = d$	
Incremento reddituale al netto della franchigia	17.750,00 €	$(c - d) = e$	
Quota percentuale imputabile al titolare	100%	$e \times \% = f$	
 Base imponibile flat tax incrementale titolare	 17.750,00 €	 <i>g = f, max 40mila euro</i>	
 Reddito a tassazione ordinaria IRPEF	 26.250,00 €	 $(a \times \%) - g$	

Redditi di impresa, arte, professione

	Importo	Variable
Reddito 2020	12.000,00 €	
Reddito 2021	14.000,00 €	
Reddito 2022	30.000,00 €	
Reddito 2023	25.000,00 €	<i>a</i>

Il reddito 2023 è minore di quello più alto conseguito nel triennio

Calcolo base imponibile flat tax incrementale

Reddito più alto del triennio 2020 - 2021 - 2022	30.000,00 €	<i>b</i>	
Incremento reddituale: differenza tra il reddito 2023 ed il reddito più alto del triennio precedente	- 5.000,00 €	$(a - b) = c$	
Franchigia 5% calcolata sul reddito più alto del triennio precedente	1.500,00 €	$b \times 5\% = d$	
Incremento reddituale al netto della franchigia	- €	$(c - d) = e$	
Quota percentuale imputabile al titolare	100%	- €	$e \times \% = f$

NON È possibile avvalersi della flat tax incrementale

Base imponibile flat tax incrementale titolare

- € $g = f, \text{ max } 40\text{mila euro}$

Reddito a tassazione ordinaria IRPEF

25.000,00 € $(a \times \%) - g$

Redditi di impresa, arte, professione	<i>Importo</i>	<i>Variabile</i>	
Reddito 2020	12.000,00 €		Il reddito 2023 è superiore a quelli conseguiti negli anni precedenti 2020 – 2022
Reddito 2021	14.000,00 €		
Reddito 2022	30.000,00 €		
Reddito 2023	31.000,00 €	<i>a</i>	
 Calcolo base imponibile flat tax incrementale			
Reddito più alto del triennio 2020 - 2021 - 2022	30.000,00 €	<i>b</i>	Tuttavia, l'incremento reddituale è assorbito dalla «franchigia» del 5%
Incremento reddituale: differenza tra il reddito 2023 ed il reddito più alto reddito del triennio precedente	1.000,00 €	$(a - b) = c$	
Franchigia 5% calcolata sul reddito più alto del triennio precedente	1.500,00 €	$b \times 5\% = d$	
Incremento reddituale al netto della franchigia	- €	$(c - d) = e$	
Quota percentuale imputabile al titolare	100%	$e \times \% = f$	
 Base imponibile flat tax incrementale titolare	- €	$g = f, \text{ max } 40\text{mila euro}$	NON È possibile avvalersi della flat tax incrementale
 Reddito a tassazione ordinaria IRPEF	31.000,00 €	$(a \times \%) - g$	

Redditi di impresa, arte, professione	<i>Importo</i>	<i>Variabile</i>	Il reddito 2023 è superiore a quelli conseguiti negli anni precedenti 2020 – 2022, in misura superiore a 40.000 euro
Reddito 2020	7.000,00 €		
Reddito 2021	14.000,00 €		
Reddito 2022	25.000,00 €		
Reddito 2023	100.000,00 €	<i>a</i>	
Calcolo base imponibile flat tax incrementale			
Reddito più alto del triennio 2020 - 2021 - 2022	25.000,00 €	<i>b</i>	
Incremento reddituale: differenza tra il reddito 2023 ed il reddito più alto reddito del triennio precedente	75.000,00 €	$(a - b) = c$	È possibile avvalersi della flat tax incrementale entro il limite massimo di 40.000 euro
Franchigia 5% calcolata sul reddito più alto del triennio precedente	1.250,00 €	$b \times 5\% = d$	
Incremento reddituale al netto della franchigia	73.750,00 €	$(c - d) = e$	
Quota percentuale imputabile al titolare	100%	$e \times \% = f$	
Base imponibile flat tax incrementale titolare	40.000,00 €	<i>g = f, max 40mila euro</i>	
Reddito a tassazione ordinaria IRPEF	60.000,00 €	$(a \times \%) - g$	

Sono generalmente **esclusi** dall'applicazione della flat tax incrementale:



Redditi di impresa, arte, professione

	<i>Importo</i>	<i>Variabile</i>
Reddito 2020	12.000,00 €	
Reddito 2021	14.000,00 €	
Reddito 2022	30.000,00 €	
Reddito 2023	33.000,00 €	a

Redditi di partecipazione

	<i>Importo</i>	
Reddito 2020	5.000,00 €	Incremento rispetto al più alto di 75.000 euro irrilevante
Reddito 2021	9.000,00 €	
Reddito 2022	15.000,00 €	
Reddito 2023	90.000,00 €	

Reddito complessivo

	<i>Importo</i>	
Reddito 2020	17.000,00 €	DATO NON SIGNIFICATIVO
Reddito 2021	23.000,00 €	
Reddito 2022	45.000,00 €	
Reddito 2023	123.000,00 €	



La flat tax incrementale può essere fatta valere solo sul reddito di impresa!

Calcolo base imponibile flat tax incrementale

Reddito più alto del triennio 2020 - 2021 - 2022		30.000,00 €	b
Incremento reddituale: differenza tra il reddito 2023 ed il reddito più alto reddito del triennio precedente		3.000,00 €	$(a - b) = c$
Franchigia 5% calcolata sul reddito più alto del triennio precedente		1.500,00 €	$b \times 5\% = d$
Incremento reddituale al netto della franchigia		1.500,00 €	$(c - d) = e$
Quota percentuale imputabile al titolare	100%	1.500,00 €	$e \times \% = f$
Base imponibile flat tax incrementale titolare		1.500,00 €	$g = f, \text{max } 40\text{mila euro}$
Reddito a tassazione ordinaria IRPEF		121.500,00 €	$(a \times \%) - g$

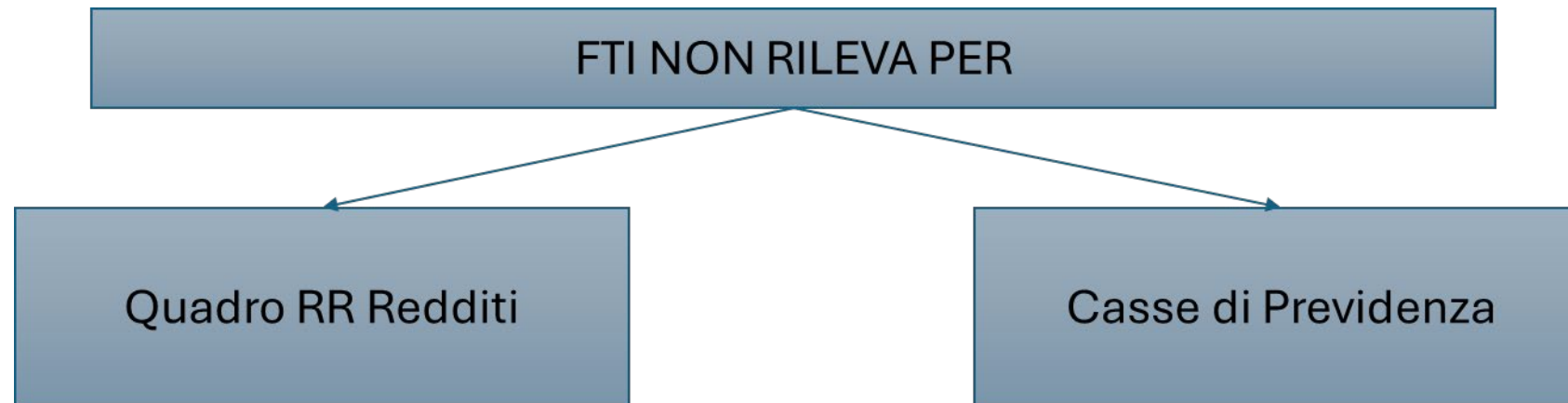
«La quota di reddito o di perdita della società di persone **imputata** per trasparenza **all'imprenditore individuale** o il dividendo conseguito dallo stesso in qualità di socio di società di capitali **costituiscono componenti del reddito d'impresa dell'imprenditore individuale**» (Circolare 18/E/2023).



CONDIZIONE: partecipazione indicata tra le **attività** relative all'impresa nell'inventario redatto ai sensi dell'articolo 2217 del c.c. o annotata nel **registro IVA acquisti**.

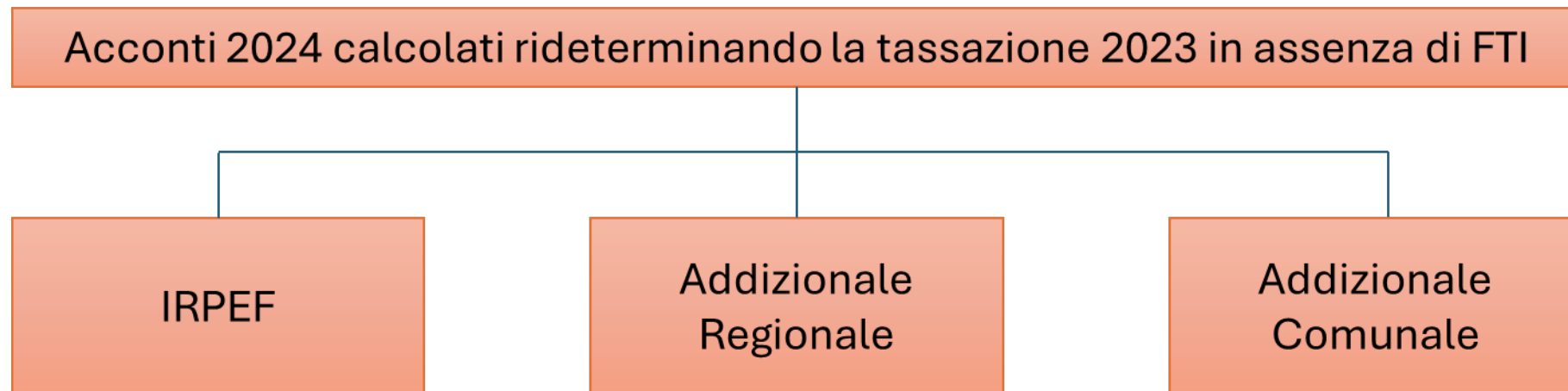
La flat tax incrementale non influenza la determinazione della base imponibile previdenziale.

La contribuzione resta pertanto dovuta sulla totalità del reddito di impresa o lavoro autonomo, indipendentemente dalle modalità di tassazione prescelta



La flat tax incrementale si applica al solo anno di imposta 2023

Gli acconti dovuti per l'anno 2024 dovranno essere ricalcolati senza tenere conto del beneficio



Ai fini delle eventuali **agevolazioni rileva l'intero reddito prodotto**, indipendentemente dalle modalità di tassazione.

Quando «le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche della quota di reddito assoggettata all'imposta sostitutiva

In forza della natura di impresa individuale, rientrano nel regime della "flat tax incrementale" **sia l'impresa familiare sia l'azienda coniugale** non gestita in forma societaria.

CIRCOLARE N. 18 /E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

- L'incremento di reddito (ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale in esame) deve essere **calcolato prendendo in considerazione l'intero reddito conseguito dall'impresa nel 2023** (comprensivo anche della quota attribuita al collaboratore familiare o al coniuge) rispetto al maggior reddito conseguito dalla medesima impresa nel triennio precedente; ciò solo ai fini della verifica dell'effettivo incremento reddituale.
- Resta fermo che **l'imposta sostitutiva trova applicazione con esclusivo riferimento alla quota di reddito attribuita all'imprenditore.**

Redditi di impresa (complessivi)		Importo	Variabile
Reddito 2020		28.000,00 €	
Reddito 2021		36.000,00 €	
Reddito 2022		42.000,00 €	
Reddito 2023		64.000,00 €	<i>a</i>
Calcolo base imponibile flat tax incrementale			
Reddito più alto del triennio 2020 - 2021 - 2022		42.000,00 €	<i>b</i>
Incremento reddituale: differenza tra il reddito 2023 ed il reddito più alto reddito del triennio precedente		22.000,00 €	$(a - b) = c$
Franchigia 5% calcolata sul reddito più alto del triennio precedente		2.100,00 €	$b \times 5\% = d$
Incremento reddituale al netto della franchigia		19.900,00 €	$(c - d) = e$
Quota percentuale imputabile al titolare	51%	10.149,00 €	$e \times \% = f$
Base imponibile flat tax incrementale titolare		10.149,00 €	$g = f, \text{ max } 40\text{mila euro}$
Reddito a tassazione ordinaria IRPEF in capo al titolare		22.491,00 €	$h = (a \times \%) - g$
Reddito a tassazione ordinaria IRPEF in capo ai collaboratori		31.360,00 €	$(a - g - h)$

Il reddito 2023 è superiore a quelli conseguiti negli anni precedenti 2020 – 2022

È possibile avvalersi della flat tax incrementale entro il limite del reddito imputato **al titolare**

La quota imputata ai coadiuvanti è sempre tassata ordinariamente

- I contribuenti in regime forfettario non possono avvalersi della flat tax incrementale
- Tuttavia, in caso di **superamento in corso d'anno dell'ammontare di 100mila euro di ricavi o compensi** (incassati) il regime viene meno immediatamente [ai sensi della (lettera b) del comma 54 della legge di bilancio 2023, che ha modificato il comma 71 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190]



In questo caso l'intero reddito 2023 viene tassato ordinariamente ed è possibile avvalersi della flat tax incrementale

La Flat Tax incrementale non si applica:

- Ai contribuenti **che hanno iniziato l'attività nel 2023**
- **Ai contribuenti che hanno iniziato l'attività a partire dal 2 gennaio 2022**

Circolare Ade 18/E/2023: possono accedere al beneficio fiscale i contribuenti per i quali sia possibile verificare l'esistenza dell'incremento reddituale rispetto ad **almeno un periodo d'imposta** relativo alle annualità 2020, 2021 e 2022, non essendo richiesto dalla norma, ai fini del confronto reddituale, che il contribuente abbia conseguito redditi per l'intero triennio di osservazione.

Per i soggetti che abbiano iniziato l'attività successivamente al 1° gennaio 2020



E' NECESSARIO RAGGUAGLIARE all'intera annualità il reddito derivante dallo svolgimento dell'attività per una frazione dell'anno

Redditi di impresa, arte, professione

	Importo	Data inizio attività 1°	Importo ragguagliato
Reddito 2020	12.000,00 €	novembre 2020 (anno bisestile): il reddito 2020 viene ragguagliato a periodo (12.000/61*366)	72.000,00 €
Reddito 2021	14.000,00 €		14.000,00 €
Reddito 2022	30.000,00 €		30.000,00 €
Reddito 2023	90.000,00 €		90.000,00 €

Calcolo base imponibile flat tax incrementale

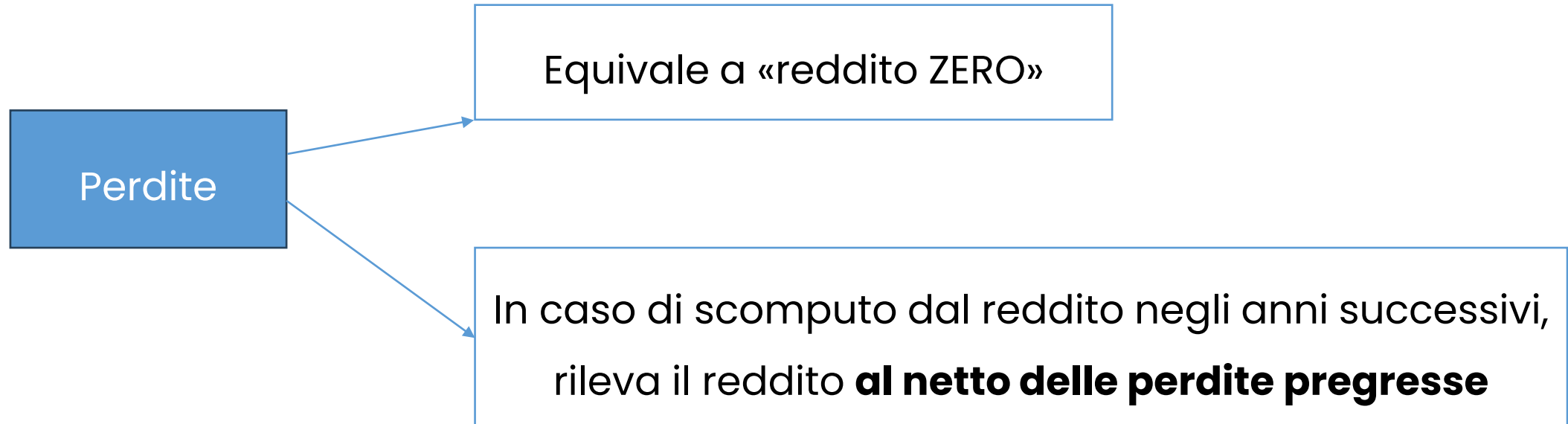
Reddito più alto del triennio 2020 - 2021 - 2022	72.000,00 €	b
Incremento reddituale: differenza tra il reddito 2023 ed il reddito più alto reddito del triennio precedente	18.000,00 €	$(a - b) = c$
Franchigia 5% calcolata sul reddito più alto del triennio precedente	3.600,00 €	$b \times 5\% = d$
Incremento reddituale al netto della franchigia	14.400,00 €	$(c - d) = e$
Quota percentuale imputabile al titolare	100%	$e \times \% = f$

ATTENZIONE!

Il reddito più alto 2020 / 2022 è quello relativo all'anno 2020 in ragione del ragguaglio a periodo

Base imponibile flat tax incrementale titolare 14.400,00 € $g = f, \text{max } 40\text{mila euro}$

Reddito a tassazione ordinaria IRPEF 75.600,00 € $(a \times \%) - g$

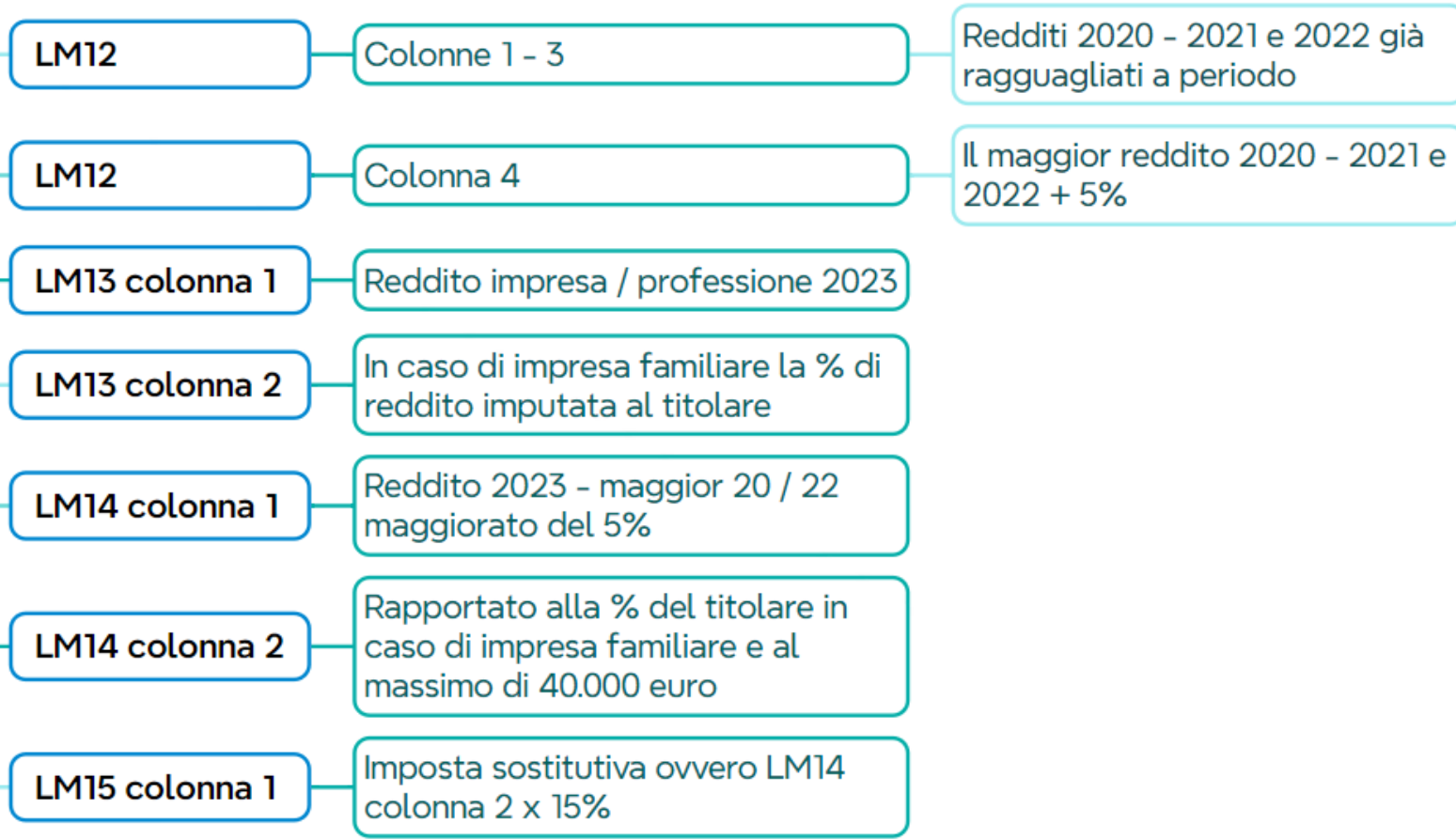


Circolare 18/E/2023

Si ritiene che l'adesione al regime forfettario di cui all'articolo 1, commi 54 e successivi, della legge n. 190 del 2014 o la permanenza nel regime c.d. "di vantaggio"¹³ di cui all'articolo 27 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 9814, in uno o più degli anni dal 2020 al 2022 non precluda l'accesso al regime della "flat tax incrementale" per l'anno d'imposta 2023.

Reddito ante scomputo dei contributi previdenziali

Quadro LM sezione II Redditi PF 2024 anno imposta 2023



L'adeguamento delle esistenze iniziali

Fonte: articolo 1, commi da 78 a 85, L. 213/2023 (Legge di bilancio 2024).

Riedizione disposizione articolo 7, commi da 9 a 14, L. 488/1999 (Legge finanziaria 2000)
Limitati ai soggetti ai quali si applicavano gli studi di settore ed i parametri
Circolare n. 115, 1/6/2000

AMBITO TEMPORALE: ESERCIZIO IN CORSO AL 30 SETTEMBRE 2023
ANNO 2023 PER I 'SOLARI'

IMPRESE OIC ADOPTER IN CONTABILITA' ORDINARIA

Sono irrilevanti

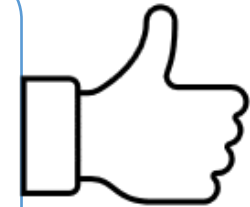
- il volume dei ricavi;
- la forma giuridica.

Per le imprese in contabilità semplificata la variazione delle rimanenze è irrilevante ai fini reddituali

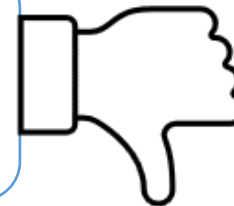


ESCLUSE DAL RIALLINEAMENTO

Beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa
Materie prime e sussidiarie, semilavorati ed altri beni mobili (non strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione)

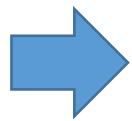


Commesse infrannuali (servizi in corso di esecuzione)
Commesse ultrannuali



- Eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi
- Iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse

E' ammesso l'adeguamento contemporaneo nei due sensi



'L'iscrizione di esistenze iniziali è consentita unicamente con riferimento alle quantità dei beni in precedenza omesse. Non è, invece, consentita l'iscrizione (correzione in aumento) di valori precedentemente sottostimati, che configura una mera rivalutazione' (Circolare n. 115/2000).



Predisporre documentazione a supporto dell'operazione: ***INVENTARIO CORRETTO IN SOSTITUZIONE DI QUELLO ERRATO***

ELIMINAZIONE ESISTENZE INIZIALI

- IVA (secondo l'aliquota media)
- IMPOSTA SOSTITUTIVA DELLE IMPOSTE SUL REDDITO E DELL'IRAP (18%)

In attesa decreto
fissazione coefficienti

Base imponibile IVA

valore eliminato x coefficiente di maggiorazione

Aliquota media IVA

$$\text{IVA su operazioni imponibili} - \text{IVA su cessioni beni ammortizzabili} / (\text{volume d'affari} + \text{operazioni non soggette ad IVA} + \text{operazioni non soggette a dichiarazione})$$

Base imponibile IMPOSTA SOSTITUTIVA

valore eliminato x coefficiente di maggiorazione – valore eliminato

ELIMINAZIONE ESISTENZE INIZIALI

L'IVA (*) e l'IMPOSTA SOSTITUTIVA
Sono indeducibili ai fini delle
imposte sui redditi e dell'IRAP
 (*) indicazione circ. 115/2000

ANTE REGOLARIZZAZIONE			POST REGOLARIZZAZIONE		
Q.TA'	VALORE UNITARIO	TOTALE	Q.TA'	VALORE UNITARIO	TOTALE
100	1.000	100.000	80	1.000	80.000
	Regolarizzazione	20.000			
	Coefficiente	30%			
	Base imponibile IVA	26.000			
	IVA	5.720	22%		
	Base imponibile sost.	6.000			
	Imposta sostitutiva	1.080	18%		
	Totale costo	6.800			

ISCRIZIONE ESISTENZE INIZIALI

- IMPOSTA SOSTITUTIVA DELLE IMPOSTE SUL REDDITO E DELL'IRAP (18%)

Base imponibile IMPOSTA SOSTITUTIVA = VALORE ISCRITTO

ANTE REGOLARIZZAZIONE			POST REGOLARIZZAZIONE		
Q.TA'	VALORE UNITARIO	TOTALE	Q.TA'	VALORE UNITARIO	TOTALE
100	1.000	100.000	150	1.000	150.000
	Regolarizzazione	50.000			
	Base imponibile sost.	50.000			
	Imposta sostitutiva	9.000	18%		
	Totale costo	9.000			

L'adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023.

REDDITI 2024 (soggetti solari) QUADRO RQ SEZIONE XXVII

SEZIONE XXVII		Valore maggiorato		Aliquota	Imposta
Imposta sull'adeguamento delle esistenze iniziali di beni	RQ110 Eliminazione esistenze iniziali - IVA	1		2	3
			,00		,00
	RQ111 Eliminazione esistenze iniziali - IRES e IRAP	1	2	3	4
		,00	,00	,00	,00
	RQ112 Esistenze iniziali omesse	Valore iscritto		Imposta	
		1		2	
			,00		,00

Istruzioni eliminazione di valori delle esistenze iniziali:

➤ **nel rigo RQ110, va indicato:**

- in colonna 1, l'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione stabilito, per le diverse attività, con l'atteso decreto dirigenziale;
- in colonna 2, l'aliquota media dell'imposta sul valore aggiunto riferibile all'anno 2023. L'aliquota media, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali, è quella risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume di affari dichiarato;
- in colonna 3, l'imposta dovuta pari all'aliquota di colonna 2 applicata all'importo di colonna 1;

Nel **rigo RQ11**, va indicato:

- in colonna 1, l'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione stabilito, per le diverse attività, con il citato decreto dirigenziale;
- in colonna 2, il valore eliminato delle esistenze iniziali;
- in colonna 3, l'ammontare pari alla differenza tra la colonna 1 e la colonna 2;
- in colonna 4, l'imposta dovuta, pari al 18 per cento applicato all'importo di colonna 3.
- In caso di iscrizione di valori delle esistenze iniziali, nel rigo RQ12, va indicato:
 - in colonna 1, il valore iscritto delle esistenze iniziali in precedenza omesse;
 - in colonna 2, l'importo dell'imposta dovuta, pari al 18 per cento applicato all'importo di colonna 1.

ESEMPIO ELIMINAZIONE ESISTENZE INIZIALI MODELLO SC 2024

SEZIONE XXVII		Valore maggiorato	Aliquota	Imposta	
Imposta sull'adeguamento delle esistenze iniziali di beni	RQ110 Eliminazione esistenze iniziali - IVA	1 26.000,00	2 22,000	3 5.720,00	
	RQ111 Eliminazione esistenze iniziali - IRES e IRAP	1 26.000,00	2 20.000,00	3 6.000,00	4 1.080,00
	RQ112 Esistenze iniziali omesse			1 ,00	2 ,00

RX37 Imposta di cui al quadro RQ - sez. XXVII	1 6.800,00	3 ,00
	4 ,00	

ESEMPIO ISCRIZIONE ESISTENZE INIZIALI MODELLO SC 2024

SEZIONE XXVII

Imposta
sull'adeguamento
delle esistenze iniziali
di beni

	Valore maggiorato		Aliquota	Imposta
RQ110 Eliminazione esistenze iniziali - IVA	1		2	3
		,00		,00
	Valore maggiorato	Valore eliminato	Differenza	Imposta
RQ111 Eliminazione esistenze iniziali - IRES e IRAP	1	2	3	4
	,00	,00	,00	,00
	Valore iscritto		Imposta	
RQ112 Esistenze iniziali omesse	1		2	
	50.000,00		9.000,00	

RX37 Imposta di cui al quadro RQ - sez. XXVII

1	9.000,00	3	,00
4	,00		

RATA 1: entro il termine del saldo imposte 2023**RATA 2: entro il termine del secondo (o unico) acconto 2024**

- In attesa codici tributo
- **E' possibile la compensazione? La norma non la vieta**
- In caso di mancato pagamento e indicazione in dichiarazione la regolarizzazione è efficace?
Dovrebbe: *'Al mancato pagamento nei termini consegue l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate e dei relativi interessi nonché delle sanzioni conseguenti all'adeguamento effettuato'* (comma 82)
- E' ammesso il ravvedimento operoso
- Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione delle imposte dovute, nonché del contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

- **L'adeguamento non rileva a fini sanzionatori di alcun genere, sia civili, che penali** (in tal senso circ. n. 115/2000)
- **Responsabilità amministratori, sindaci e revisori?**
- **I valori sono riconosciuti, sia ai fini civilistici che fiscali, a decorrere dal periodo oggetto di regolarizzazione**
- **Rilevanza ai fini ISA**



F08	Esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale		,00
	Adeguamento valore esistenze iniziali (art.1, c. 78, L.213/2023)	<input type="checkbox"/>	Barrare la casella

- Rilevanza anche ai fini del concordato preventivo biennale
- Nel limite del valore iscritto o eliminato, non possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento in riferimento a periodi d'imposta precedenti a quello di regolarizzazione (franchigia)
- L'adeguamento non ha effetto sui processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati fino alla data di entrata in vigore della Legge di bilancio 2024

Nessuna indicazione normativa.

‘La rappresentazione contabile della predetta eliminazione è libera da un punto di vista fiscale, fatti salvi i vincoli civilistici in relazione alla veste giuridica del soggetto operante’ (circ. 115/2000)

‘Un errore consiste nell’impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile’ (OIC29, prg 44)

**La contabilizzazione
dipende dal tipo di errore**

ERRORE NON RILEVANTE: IMPUTAZIONE AL CONTO ECONOMICO
Sopravvenienza fiscalmente irrilevante

ERRORE RILEVANTE: IMPUTAZIONE AL SALDO DI APERTURA DEL PN

‘Un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell’errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze’ (OIC29, prg. 46).

Non è rilevante se, considerato singolarmente, ovvero insieme ad altri, non influenza le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.

ERRORE NON RILEVANTE IMPUTAZIONE AL CONTO ECONOMICO MAGGIOR VALORE

Esistenze iniziali	A	Sopravvenienza attiva non imponibile
--------------------	---	--------------------------------------

ERRORE NON RILEVANTE IMPUTAZIONE AL CONTO ECONOMICO MINOR VALORE

Sopravvenienza passiva indeducibile	A	Esistenze iniziali
-------------------------------------	---	--------------------

ERRORE RILEVANTE IMPUTAZIONE AL PATRIMONIO MAGGIOR VALORE

Esistenze iniziali	A	Riserva di utili
--------------------	---	------------------

ERRORE RILEVANTE IMPUTAZIONE AL PATRIMONIO MINOR VALORE

Riserva di utili	A	Esistenze iniziali
------------------	---	--------------------

- L'imposta sostitutiva voce E20 CE.
- L'IVA da riallineamento voce B14 CE.
- La riserva eventualmente iscritta è una riserva di utili.
- Problema comparabilità bilanci (menzione in nota integrativa)
- Fornire informativa dell'operazione in nota integrativa
- **Causa rinvio approvazione bilancio?**

Assegnazioni e cessioni agevolate verso i soci Trasformazione in società semplice

Gli eventuali **plusvalori** sono **tassati all'8%** (imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP).

Su richiesta della società, le plusvalenze relative ad operazioni che coinvolgono gli immobili, possono essere determinate assumendo ai fini del calcolo il valore catastale, anziché il valore normale.

Se la **società è stata non operativa** per almeno due dei tre periodi di imposta antecedenti all'assegnazione o alla cessione agevolata, l'imposta sostitutiva è pari al 10,5%.

Società non operative = società che non superano il test di operatività
(insufficienza dei ricavi)

Nonostante la norma si riferisca alle società non operative, la prassi erariale include anche le società in perdita sistematica, sono quindi **soggette alla maggiorazione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva le società di comodo** (non operative ed in perdita sistematica).

L'esercizio dell'opzione deve ritenersi perfezionato con l'indicazione nell'apposito prospetto dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva (circolare n. 26/E/2016; istruzioni SC 2024).

La mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire della disciplina agevolativa.

E' irrilevante il pagamento dell'imposta sostitutiva.

Il mancato pagamento è ravvedibile.

Si applicano le ordinarie regole di riscossione:

- avviso bonario;
- cartella di pagamento.

Modelli SC da utilizzare per le operazioni agevolate

Assegnazione o cessione agevolata periodo di imposta ordinario	SC 2024
Assegnazione o cessione agevolata da società in liquidazione dal 2023 (periodo ante liquidazione)	SC 2023
Assegnazione o cessione agevolata da società in liquidazione dal 2023 (periodo post liquidazione, se in corso al 31/12/2023)	SC 2024
Trasformazione in società semplice effettuata nel 2023	SC 2023

Nel rigo RQ94 va indicato:

- in colonna 1, relativamente ai **beni immobili, il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, oppure il corrispettivo dei beni ceduti;**
- in colonna 2, il costo fiscalmente riconosciuto relativamente ai beni di colonna 1;
- in colonna 3, la **base imponibile** pari alla differenza tra gli importi indicati nelle colonne 1 e 2 del presente rigo; **in caso di risultato negativo l'importo va preceduto dal segno "-"**.

Nel rigo RQ95 va indicato:

- in colonna 1, relativamente ai **beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali, il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, oppure il corrispettivo dei beni ceduti;**
- in colonna 2, il **costo fiscalmente riconosciuto** relativamente ai beni di colonna 1;
- in colonna 3, la base imponibile pari alla differenza tra gli importi indicati nelle colonne 1 e 2 del presente rigo; **in caso di risultato negativo l'importo va preceduto dal segno "-"**.

Nel rigo RQ96 va indicato:

- in colonna 1, la **somma algebrica** tra gli importi indicati nella colonna 3 dei rigi RQ94 e RQ95; in caso di risultato negativo la presente colonna non va compilata;
- in colonna 3, **l'imposta sostitutiva** dovuta ai sensi dell'art. 1, comma 101, della citata legge n. 197 del 2022.

I soggetti considerati **non operativi** devono barrare anche la casella di colonna 2.

Nel rigo RQ97 va indicato:

- in colonna 1, **l'ammontare delle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano;**
- in colonna 2, **l'imposta sostitutiva** dovuta ai sensi dell'art. 1, comma 102, della citata legge n. 197 del 2022.

ASSEGNAZIONE BENE IMMOBILIZZAZIONE	Valore normale	Valore catastale	Valore fiscale	Plusvalenza Valore normale	Plusvalenza Valore catastale	
Immobile	150.000	100.000	80.000	70.000	20.000	
Imposta sostitutiva assegnazione				5.600	1.600	8,00%
se società di comodo almeno 2 anni				7.350	2.100	10,50%
I.R.E.S.				16.800	*	24,00%
I.R.A.P.				2.730		3,90%
Tassazione ordinaria				19.530		
Risparmio d'imposta				13.930	17.930	
se società di comodo almeno 2 anni				12.180	17.430	

(*) operazione al valore catastale non ammessa in regime ordinario

Assegnazione al valore normale

	Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ94 Beni immobili	¹ 150.000,00	² 80.000,00	³ 70.000,00
RQ95 Beni mobili	¹ ,00	² ,00	³ ,00
RQ96 Totale	Imponibile ¹ 70.000,00	Società non operative ²	Imposta sostitutiva ³ 5.600,00

Assegnazione al valore catastale

	Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ94 Beni immobili	¹ 100.000,00	² 80.000,00	³ 20.000,00
RQ95 Beni mobili	¹ ,00	² ,00	³ ,00
RQ96 Totale	Imponibile ¹ 20.000,00	Società non operative ²	Imposta sostitutiva ³ 1.600,00

Assegnazione al valore catastale società non operativa

	Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ94 Beni immobili	¹ 100.000,00	² 80.000,00	³ 20.000,00
RQ95 Beni mobili	¹ ,00	² ,00	³ ,00
RQ96 Totale	Imponibile ¹ 20.000,00	Società non operative ² X	Imposta sostitutiva ³ 2.100,00

ASSEGNAZIONE / CESSIONE BENE IMMOBILIZZAZIONE / MERCE	Valore normale	Valore catastale	Valore fiscale	Minusvalenza Valore normale	Minusvalenza Valore normale	
Immobile	75.000	70.000	80.000	-5.000	-10.000	
Imposta sostitutiva assegnazione / cessione				0	0	8,00%
se società di comodo almeno 2 anni				0	0	10,50%
Il corrispettivo, ai fini del calcolo della base imponibile, non può essere inferiore a 70.000						

L'ASSENZA DELLA BASE IMPONIBILE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA NON PRECLUDE
L'ACCESSO ALL'AGEVOLAZIONE (circolare n. 26/E, cit.).

Assenza di base imponibile

	Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ94 Beni immobili	1 75.000,00	2 80.000,00	3 -5.000,00
RQ95 Beni mobili	1 ,00	2 ,00	3 ,00
RQ96 Totale	Imponibile 1 ,00	Società non operative 2	Imposta sostitutiva 3 ,00

«In presenza dell'assegnazione agevolata di più beni, **se vengono effettuate sia assegnazioni di beni merce che di altri beni, le componenti negative di reddito, che originano dall'assegnazione di beni merce prendendo a riferimento il valore normale/catastale, devono essere "utilizzate" per ridurre l'importo di quelle positive sulle quali è applicabile l'imposta sostitutiva**».

«**Nel caso in esame, quindi, i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi**» (circolare n. 37/E/2016).

ASSEGNAZIONI PLURIME

BENE MERCE	Valore normale	Valore catastale	Valore fiscale	Perdita Valore normale	Perdita Valore catastale
Immobile	75.000	70.000	80.000	-5.000	-10.000

BENE IMMOBILIZZAZIONE	Valore normale	Valore catastale	Valore fiscale	Plusval. Valore normale	Plusval. Valore catastale	
Immobile	150.000	100.000	80.000	70.000	20.000	
Base imponibile imposta sostitutiva				65.000	10.000	
Imposta sostitutiva assegnazione				5.200	800	8,00%
se società di comodo almeno 2 anni				6.825	1.050	10,50%

La minusvalenza da assegnazione riduce la base imponibile solo se riferita a beni merce

Assegnazioni plurime, compensazione plus/minusvalenze, valore normale

	Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ94 Beni immobili	1 225.000,00	2 160.000,00	3 65.000,00
RQ95 Beni mobili	1 ,00	2 ,00	3 ,00
RQ96 Totale	Imponibile 1 65.000,00	Società non operative 2	Imposta sostitutiva 3 5.200,00

Le minusvalenze conseguenti all'assegnazione agevolata di beni diversi da quelli merce non sono deducibili ai fini della determinazione del reddito di impresa (non lo sono nemmeno in caso di agevolazione non agevolata, articolo 101, comma 1, TUIR). **Sono deducibili ai fini IRAP per le società di capitali e le società di persone che hanno esercitato l'opzione ex art. 5 del D. Lgs. 446/1997** (determinazione della base imponibile IRAP in base al bilancio).

I **diffenziali negativi** (perdite) conseguenti all'assegnazione di beni merce, se determinate in base al valore normale, sono deducibili ai fini della determinazione del reddito di impresa. Sono deducibili ai fini IRAP per le società di capitali e le società di persone che hanno esercitato l'opzione ex art. 5 del D. Lgs. 446/1997 (determinazione della base imponibile IRAP in base al bilancio).

ASSEGNAZIONE BENE MERCE	Valore normale	Valore catastale	Valore fiscale	Minusval. Valore normale	Minusval. Valore catastale
Immobile	75.000	70.000	80.000	-5.000	-10.000

La minusvalenza rileva solo rispetto al valore normale

In caso di assegnazione al valore catastale si effettua una variazione in aumento pari a 5.000 (eccedenza rispetto al valore normale)

Esistenze iniziali immobile merce				-80.000	-80.000
Valore assegnazione				75.000	70.000
Minusvalenza a conto economico				-5.000	-10.000
Variazione in aumento				0	5.000

«Se in caso di cessione agevolata di più beni emergono componenti negative di reddito le stesse devono essere **“utilizzate”** per ridurre l’importo di quelle positive sulle quali è applicabile l’imposta sostitutiva. Nel caso in esame, quindi, **i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi determinati secondo i criteri dettati dalla disciplina in esame**» (circolare n. 37/E/2016).

CESSIONI PLURIME

BENE IMMOBILIZZAZIONE	Valore normale	Valore catastale	Valore fiscale	Minusval. Valore normale	Minusval. Valore catastale
Immobile	75.000	70.000	80.000	-5.000	-10.000

BENE IMMOBILIZZAZIONE	Valore normale	Valore catastale	Valore fiscale	Plusval. Valore normale	Plusval. Valore catastale	
Immobile	150.000	100.000	80.000	70.000	20.000	
Base imponibile imposta sostitutiva				65.000	10.000	
Imposta sostitutiva cessione				5.200	800	8,00%
se società di comodo almeno 2 anni				6.825	1.050	10,50%

Le minusvalenze conseguenti alla cessione di beni iscritti tra le immobilizzazioni, ovvero i differenziali negativi (perdite) in caso di beni merce, sono determinate in base al corrispettivo risultante dall'atto.

Secondo le indicazioni dell'AdE, sono deducibili ai fini della determinazione del reddito di impresa **solo se determinate in base al valore normale** (risoluzione n. 101/E, cit.).

Sono deducibili ai fini IRAP per le società di capitali e le società di persone che hanno esercitato l'opzione ex art. 5 del D. Lgs. 446/1997 (determinazione della base imponibile IRAP in base al bilancio).

Le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del 13%.

L'imposta non è dovuta sull'annullamento

- delle riserve da rivalutazione civilistica,
- e delle riserve da rivalutazione fiscale affrancate.

Tali riserve **non sono in sospensione di imposta.**

Il pagamento della sostitutiva determina l'irrilevanza dell'annullamento della riserva in sospensione di imposta ai fini della determinazione del reddito e dell'IRAP.

«Possono essere liberate riserve di importo non superiore a quello utilizzato in sede contabile per consentire la fuoriuscita del bene.

Il contribuente può utilizzare le riserve in sospensione d'imposta solo nella misura necessaria a consentire l'assegnazione dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale) già disponibili» (circolare n. 37/E cit.)

La cessione agevolata non comporta l'annullamento di riserve.

ASSEGNAZIONE BENE IMMOBILIZZAZIONE	Valore normale	Valore catastale	Valore fiscale	Plusval. Valore normale	Plusval. Valore catastale	
Immobile	150.000	100.000	80.000	70.000	20.000	
Imposta sostitutiva assegnazione				5.600	1.600	8,00%
se società di comodo almeno 2 anni				7.350	2.100	10,50%
Riserve in sospensione di imposta annullate				150.000	100.000	
Imposta sostitutiva riserve in sospensione d'imposta				19.500	13.000	13,00%
Totale imposte società				25.100	14.600	
se società di comodo almeno 2 anni				26.850	15.100	

Assegnazione valore catastale e annullamento riserve in sospensione di imposta

		Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ94	Beni immobili	1 100.000,00	2 80.000,00	3 20.000,00
RQ95	Beni mobili	1 ,00	2 ,00	3 ,00
RQ96	Totale	Imponibile 1 20.000,00	Società non operative 2	Imposta sostitutiva 3 1.600,00
RQ97	Riserve in sospensione	Imponibile 1 100.000,00	Aliquota 13%	Imposta sostitutiva 2 13.000,00

Vincoli alla compensazione dei crediti d'imposta

Art. 17 DLGS 241/1997

La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.

Compensazione orizzontale

→ Visto di conformità

Regime premiale isa

Ai contribuenti che, per il periodo d'imposta 2023, presentano un livello di affidabilità almeno pari a 9, è riconosciuto l'esonero dall'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione annuale per la compensazione dei crediti di importo non superiore a:

- 50.000 euro annui relativi alle imposte dirette e all'imposta regionale sulle attività produttive, maturati nel periodo d'imposta 2023

Anche con media semplice 2022/2023

Lavoratori autonomi

Isritti alle gestioni speciali degli artigiani ed esercenti attività commerciali e dai liberi professionisti iscritti alla Gestione separata presso l'INPS di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335, a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi da cui il credito emerge (art. 1, comma 97, Legge 213/2023).

Non è prevista una soglia di libera compensazione

Dal 1° luglio 2024

Utilizzo esclusivo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (art. 1, comma 94, Legge 213/2023):

- crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'imposta regionale sulle attività produttive, ovvero dei crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta e dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi nonché dei crediti maturati a titolo di contributi e premi nei confronti, rispettivamente, dell'Istituto nazionale della previdenza sociale e dell'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro.

Utilizzare Entratel

Blocco oltre 100.000 € di debiti

Per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, nonché iscrizioni a ruolo o carichi affidati agli agenti della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle entrate in base alle norme vigenti, ivi compresi quelli per atti di recupero emessi ai sensi dell'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per importi complessivamente superiori a euro 100.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e non siano in essere provvedimenti di sospensione, è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, fatta eccezione per i crediti indicati alle lettere e), f) e g) del comma 2 della predetta disposizione. La previsione di cui al primo periodo non opera con riferimento alle somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

Dal 1° luglio 2024

Art. 31 DL 78/2010

La compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento. In caso di inosservanza del divieto di cui al periodo precedente si applica la sanzione del 50 per cento dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

Resta applicabile

Art. 4 DL 39/2024

In presenza di iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, nonché iscrizioni a ruolo o carichi affidati agli agenti della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle entrate in base alle norme vigenti, ivi compresi quelli per atti di recupero emessi ai sensi dell'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per importi complessivamente superiori a euro 10.000, per i quali sia già decorso il trentesimo giorno dalla scadenza dei termini di pagamento e non siano in essere provvedimenti di sospensione o sia intervenuta decadenza dalla rateazione, l'utilizzabilità in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dei crediti d'imposta di cui al presente articolo, presenti nella piattaforma telematica disciplinata dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al comma 7, è sospesa fino a concorrenza degli importi dei predetti ruoli e carichi.

Mancano le disposizioni attuative

Aggiornamento DL 39/2024

Art. 1 DL 39/2024

- ABROGAZIONE articolo 2, comma 3-quater, DL 11 del 2023
- NUOVO REGIME Immobili danneggiati dal SISMA verificatisi nelle regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria il 6 aprile 2009 e a far data dal 24 agosto 2016, per i quali le istanze o dichiarazioni siano state presentate a decorrere dalla data di entrata in vigore del [decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39](#). La deroga di cui al primo periodo trova applicazione nel limite di 400 milioni di euro richiedibili per l'anno 2024, di cui 70 milioni per gli eventi sismici verificatisi il 6 aprile 2009.
- DEROGA le vecchie disposizioni continuano ad applicarsi alle spese sostenute in relazione agli interventi di cui al previgente [comma 3-quater dell'articolo 2 del decreto-legge n. 11 del 2023, \(\(...\)\)](#), per i quali in data antecedente a quella di entrata in vigore del presente decreto sussistano le condizioni di cui al comma 2 **((del presente articolo))** o sia stata presentata l'istanza per **((la concessione di contributi))**.

Ultrattività Art. 12, comma 4-quater, DL 11/2023

- Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano agli interventi effettuati in relazione a immobili danneggiati dagli eventi sismici di cui all'[articolo 119, comma 8-ter, primo periodo, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 17 luglio 2020, n. 77](#), nonché in relazione a immobili danneggiati dagli eventi meteorologici verificatisi a partire dal 15 settembre 2022 per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con le deliberazioni del Consiglio dei ministri 16 settembre 2022, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 221 del 21 settembre 2022, e 19 ottobre 2022, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 255 del 31 ottobre 2022, situati nei territori della regione Marche.

Art. 1 DL 39/2024

- **ABROGAZIONE** articolo 2, comma 3-bis, DL 11 del 2023
- **DEROGA:**
 - a) risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata CILAS
 - b) risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata CILAS
 - c) risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo
 - d) siano già iniziati i lavori oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un acconto sul prezzo, se gli interventi sono diversi da quelli agevolati ai sensi dell'articolo 119 del citato [decreto-legge n. 34 del 2020](#) e per i medesimi non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo.

Art. 1 DL 39/2024

- **ABROGAZIONE** deroghe previste dall'articolo 2, comma 1, DL 11/2023:
 - a) condomini, in relazione a interventi su parti comuni di edifici a prevalente destinazione abitativa;
 - b) persone fisiche, in relazione a interventi su edifici unifamiliari o unita' abitative site in edifici plurifamiliari, a condizione che il contribuente sia titolare di diritto di proprieta' o di diritto reale di godimento sull'unita' immobiliare, che la stessa unita' immobiliare sia adibita ad abitazione principale e che il contribuente abbia un reddito di riferimento non superiore a 15.000 euro, determinato ai sensi del comma 8-bis.1 dell'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77. Il requisito reddituale di cui al primo periodo non si applica se nel nucleo familiare del contribuente e' presente un soggetto in condizioni di disabilita' accertata ai sensi dell'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104.

Art. 1 DL 39/2024

- **DEROGA** in relazione agli interventi per i quali in data antecedente a quella di entrata in vigore del presente decreto:
 - a) risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;
 - b) siano già iniziati i lavori oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia già stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un acconto sul prezzo, se per gli interventi non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo.

Art. 1 DL 39/2024

Le disposizioni di cui all'articolo 2, commi 2 e 3, del citato decreto-legge n. 11 del 2023 ((...)) non si applicano agli interventi contemplati al comma 2, lettere a), b) e c), primo periodo, e al comma 3, lettere a) e b), del medesimo articolo 2 per i quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, non è stata sostenuta alcuna spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati.

Art. 2 DL 39/2024

Le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, non si applicano in relazione all'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'esercizio delle opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, ivi incluse quelle relative alle cessioni delle rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute negli anni precedenti.