

## Circolare n° 2/2023

A TUTTI I SIGNORI CLIENTI  
LORO SEDI

Milano, 12 gennaio 2023

### Sommario

<i>Notiziario mese di Gennaio 2023</i> .....	2
<i>Principali scadenze dal 16 gennaio al 15 febbraio 2023</i> .....	3
<b>APPROFONDIMENTO 1: REGOLE PER IL CORRETTO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE “ORIZZONTALE” DEI CREDITI FISCALI</b> .....	6
<b>APPROFONDIMENTO 2 : VERIFICHE CONTABILI DI INIZIO PERIODO D’IMPOSTA</b> .....	10
<b>APPROFONDIMENTO 3: L’OPZIONE PER IL REGIME DELL’IVA PER CASSA</b> .....	13
<b>APPROFONDIMENTO 4 : LE NUOVE TABELLE ACI PER IL 2023</b> .....	17
<b>APPROFONDIMENTO 5: LA SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ AI FINI IVA</b> .....	20
<b>APPROFONDIMENTO 6: INCREMENTATA DAL 1° GENNAIO 2023 LA MISURA DEL TASSO LEGALE</b> .....	22
<b>APPROFONDIMENTO 7: RAPPORTI DI AGENZIA: DISCIPLINA ENASARCO CONFERMATA PER L’ANNO 2023</b> ....	24
<b>APPROFONDIMENTO 8: PUBBLICATO IL NUOVO MODELLO RAP PER LA REGISTRAZIONE DEI COMODATI</b> .....	29
<b>APPROFONDIMENTO 9: CREDITO D’IMPOSTA PER NUOVI INVESTIMENTI PER L’ANNO 2023</b> .....	31
<b>APPROFONDIMENTO 10: LE NOVITÀ DELL’AGEVOLAZIONE “NUOVA SABATINI”</b> .....	34
<b>APPROFONDIMENTO 11: NOVITÀ RIGUARDANTI LA FATTURA ELETTRONICA DAL 2023</b> .....	37

**Notiziario mese di Gennaio 2023****ANCORA APPLICABILE L'IVA AUTO NELLA MISURA DEL 40%**

Con decisione UE n. 2411 del 6 dicembre 2022 è prorogata l'autorizzazione concessa all'Italia per l'applicazione della detrazione Iva auto nella misura del 40%.

**(UE, Decisione n. 2411 del 6 dicembre 2022)**

**INTERESSI LEGALI AL 5%**

Con Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 13 dicembre 2022 a decorrere dal 1° gennaio 2023, è stata innalzata al 5% annuo la misura del saggio degli interessi legali di cui all'articolo 1284, cod. civ..

**(Mef, Decreto del 13 dicembre 2022)**

**AGGIORNATE LE FAQ SUGLI AIUTI DI STATO**

In data 4 gennaio 2023 l'Agenzia delle entrate, in vista della prossima scadenza delle comunicazioni fissata al 31 del mese corrente, ha aggiornato la sezione delle *faq* relativa agli aiuti di Stato.

**(Agenzia delle entrate, *faq* 4 gennaio 2023)**

**GESTORI DELLA CRISI DI IMPRESA**

Al via dal 5 gennaio 2023 l'iscrizione all'albo dei gestori della crisi d'impresa e dell'insolvenza.

**(D.M. 30 dicembre 2022)**

**ECOBONUS**

Con circolare del 30 dicembre 2022 il Mise pubblica le regole per la riapertura dello sportello di prenotazione per gli incentivi auto e moto ecologiche.

**(Mise, circolare del 30 dicembre 2022)**

**BONUS EDITORI**

Con un avviso del 30 dicembre 2022 il Dipartimento per l'informazione e l'editoria comunica che dal 2 al 31 gennaio 2023 è attiva la piattaforma per la presentazione delle domande di ammissione ai contributi per l'anno 2022 in favore delle imprese editrici di quotidiani, nazionali e diffusi all'estero, e di periodici nazionali.

**(Dipartimento per l'Informazione e l'editoria, avviso del 30 dicembre 2022)**

**BONUS PUBBLICITÀ**

Il Dipartimento per l'informazione e l'editoria con avviso del 21 dicembre comunica che i termini per la presentazione della dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti pubblicitari realizzati nell'anno 2022 sono stati differiti al periodo 9 gennaio-9 febbraio 2023 (anziché dal 1° al 31 gennaio 2023).

**(Dipartimento per l'informazione e l'editoria, avviso del 21 dicembre 2022)**

**Principali scadenze dal 16 gennaio al 15 febbraio 2023**

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 gennaio 2023 al 15 febbraio 2023, con il commento dei termini di prossima scadenza.

***Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.***

**SADENZE FISSE****16  
gennaio****Versamenti Iva mensili**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di dicembre. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

**Versamento dei contributi Inps**

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di dicembre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

**Versamento delle ritenute alla fonte**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia.

**Versamento ritenute da parte condomini**

	<p>Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.</p> <p><b>ACCISE - Versamento imposta</b></p> <p>Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.</p>
<b>25 gennaio</b>	<p><b>Presentazione elenchi Intrastat mensile e trimestrale</b></p> <p>Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese o trimestre precedente.</p>
<b>31 gennaio</b>	<p><b>Contributo revisori legali</b></p> <p>Scade oggi il versamento del contributo annuale da parte degli iscritti nel Registro dei revisori legali.</p> <p><b>Imposta di bollo virtuale</b></p> <p>Scade oggi il termine per l'invio telematico della dichiarazione per la liquidazione definitiva dell'imposta di bollo assolta in modo "virtuale" per il 2022.</p> <p><b>Presentazione elenchi Intra 12 mensili</b></p> <p>Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di novembre.</p> <p><b>Presentazione del modello Uniemens Individuale</b></p> <p>Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di dicembre.</p> <p><b>Canone abbonamento Rai: presentazione della dichiarazione sostitutiva di non detenzione di apparecchio televisivo</b></p> <p>Scade oggi il termine per la presentazione del modello "<i>Dichiarazione sostitutiva relativa al canone di abbonamento alla televisione per uso privato</i>" per dichiarare che in nessuna delle abitazioni per le quali il dichiarante è titolare di utenza elettrica è</p>

	<p>detenuto un apparecchio TV da parte di alcun componente della stessa famiglia anagrafica.</p> <p><b>Autodichiarazione degli aiuti di stato percepiti legati all'epidemia Covid-19</b> Scade oggi la presentazione telematica dell'autodichiarazione ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000, secondo il modello e le istruzioni approvati dal provvedimento n. 143438/2022 dell'Agenzia delle entrate, con la quale attestare l'importo complessivo degli aiuti di stato fruiti (e il rispetto dei massimali di cui alla sezione 3.1 ovvero alla sezione 3.12 della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 <i>final</i>).</p>
<b>9 febbraio</b>	<p><b>Credito di imposta spese di pubblicità</b> Ultimo giorno per l'invio della dichiarazione sostitutiva necessaria per accedere all'agevolazione per le spese di pubblicità sostenute nel 2022.</p>
<b>15 febbraio</b>	<p><b>Registrazioni contabili</b> Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.</p> <p><b>Fatturazione differita</b> Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.</p> <p><b>Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche</b> Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.</p>

**APPROFONDIMENTO 1: REGOLE PER IL CORRETTO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE  
"ORIZZONTALE" DEI CREDITI FISCALI**

Le compensazioni "orizzontali" dei crediti fiscali (sono tali le compensazioni di un credito con un debito di natura diversa) sono da diversi anni soggette a numerose limitazioni: i vincoli maggiori riguardano da sempre i crediti Iva, ma nel tempo sono state introdotte limitazioni anche con riferimento agli altri tributi, non dimenticando poi il blocco alla compensazione che interessa i soggetti che presentano debiti erariali iscritti a ruolo.

Vediamo, pertanto, di riepilogare brevemente le principali regole di compensazione dei predetti crediti.

**Le regole per i crediti Iva**

In vista dei prossimi utilizzi in compensazione del credito Iva annuale emergente dalla dichiarazione, per importi superiori a 5.000 euro (entro tale importo la compensazione è libera), occorre ricordare che:

- può essere effettuato a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge;
- la compensazione deve avvenire tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (Entratel o Fisconline);
- è necessario che sulla dichiarazione venga apposto il visto di conformità a opera di soggetti a ciò abilitati;

Per le c.d. *start up* innovative iscritte nella sezione speciale del Registro Imprese è previsto in relazione alla compensazione dei crediti Iva, in luogo dell'ordinario limite di 5.000 euro, uno speciale e più favorevole limite di 50.000 euro.

Va, infine, ricordato che tali vincoli temporali interessano solo le compensazioni "orizzontali" (ovvero quelle effettuate con altri tributi diversi dall'Iva ovvero con contributi) mentre non interessano mai le compensazioni verticali, cioè quelle "Iva da Iva", anche se superano le soglie sopra indicate.

**Compensazione "libera" per i crediti Iva annuali non superiori a 5.000 euro**

Chi intende utilizzare in compensazione il credito Iva annuale del 2022 per importi non superiori a 5.000 euro può presentare il modello F24:

- a partire dal 1° gennaio 2023;
- senza alcuna preventiva presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Tali compensazioni per importi non superiori a 5.000 euro sono possibili indipendentemente dall'ammontare del credito complessivo risultante dalla dichiarazione annuale: in pratica i "primi" 5.000 euro del credito Iva annuale possono essere compensati anche orizzontalmente senza alcun tipo di vincolo.

In materia di compensazioni tra debiti e crediti Iva, come chiarito dalla circolare n. 29/E/2010:

- non ricadono nel monitoraggio (quindi solo liberi) gli utilizzi del credito Iva per pagare debiti d'imposta che sorgono successivamente (ad esempio: credito Iva dell'anno 2022 risultante dalla dichiarazione Iva 2023 utilizzato per pagare il debito Iva di gennaio 2023);
- al contrario, devono essere conteggiate nel limite, le compensazioni che riguardano il pagamento di un debito Iva sorto precedentemente (ad esempio: debito Iva ottobre 2022 ravveduto utilizzando in compensazione il credito Iva dell'anno 2022 risultante dalla dichiarazione Iva 2023).

#### *Compensazione dei crediti Iva annuali superiori a 5.000 euro*

Chi intende compensare il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro, invece, per la parte che eccede tale limite, dovrà prima presentare la dichiarazione annuale Iva; la compensazione del credito annuale per importi superiori a 5.000 euro annui sarà possibile solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale Iva.

#### **Esempio**

Stante l'attuale termine iniziale per la presentazione della dichiarazione annuale Iva in forma autonoma (fissato al 1° febbraio 2023), nel caso di presentazione del modello di dichiarazione annuale Iva, ad esempio, in data 2 febbraio 2023, sarà possibile effettuare la compensazione del credito Iva da essa derivante, per importi superiori a 5.000 euro dal successivo 12 febbraio 2023. Il termine a partire dal quale è possibile eseguire la compensazione si presenta come un termine "mobile" che dipende dal momento in cui si trasmette telematicamente la dichiarazione Iva annuale.

#### *Residuo credito Iva annuale relativo all'anno 2021*

Infine, per una corretta applicazione di tali regole si ricorda che:

- il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2021, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e utilizzato nel 2023 fino al termine di presentazione della dichiarazione Iva 2023 relativa all'anno 2022 (esempio: compensazione il 16 gennaio 2023 del credito Iva relativo al 2021), non deve sottostare alle regole descritte; nel modello F24 occorre indicare l'anno "2021" come anno di riferimento. Infatti, per questo credito relativo al 2021 la dichiarazione annuale è già stata presentata nel 2022 e, quindi, le tempistiche sono già state rispettate (con eventuale apposizione del visto di conformità, ove necessario);
- al contrario, il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2021 emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva viene a tutti gli effetti "rigenerato" nella dichiarazione Iva 2023 come credito Iva relativo all'anno 2022 e, come tale, soggetto alle regole di monitoraggio in precedenza descritte.

#### **Le regole per gli altri crediti**

I contribuenti che utilizzano in compensazione orizzontale con modello F24 i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'Irap per importi superiori a 5.000 euro annui devono richiedere l'apposizione del visto di conformità.

Il D.L. 124/2019 ha inoltre esteso a tali crediti le regole restrittive riguardo la previa presentazione della dichiarazione, già applicabili ai fini Iva.

Pertanto, per i crediti erariali di importo superiore a 5.000 euro, l'utilizzo in compensazione "orizzontale" è possibile solo 10 giorni dopo aver trasmesso telematicamente la relativa dichiarazione dalla quale gli stessi traggono origine. La compensazione orizzontale dei presenti crediti, pertanto, richiede la necessità di eseguire preventivamente i controlli finalizzati all'apposizione del visto di conformità e, quindi, la preventiva trasmissione telematica del modello dichiarativo dal quale emerge il credito.

Sono pertanto utilizzabili dal 1° gennaio 2023, in compensazione orizzontale, solo i crediti 2022 di importo non superiore alla soglia dei 5.000 euro.

### Versamenti con compensazione

Va evidenziato che la presentazione dei modelli F24 con utilizzo dei crediti in compensazione deve sempre seguire i canali telematici, e in particolare deve essere eseguita tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

Per tutti i soggetti (titolari o meno di partita Iva) la presentazione di un F24 con un credito in compensazione deve essere effettuato esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, oppure per il tramite di un intermediario abilitato che può trasmettere telematicamente le deleghe F24 in nome e per conto degli assistiti.

Solo nel caso di presentazione di modello F24 senza compensazione sarà possibile utilizzare i sistemi di *home banking*; solo per i privati non titolari di partita Iva è possibile l'utilizzo del canale cartaceo.

Versamento con F24	Titolare di partita Iva	Privato
Senza compensazione	Servizi telematici Agenzia delle entrate o <i>home banking</i>	Servizi telematici Agenzia delle entrate, <i>home banking</i> o cartaceo
Con compensazione	Servizi telematici Agenzia delle entrate	Servizi telematici Agenzia delle entrate

Per meglio definire l'ambito applicativo della disposizione è intervenuta l'Agenzia delle entrate attraverso la risoluzione n. 110/E/2019 indicando i codici tributo relativi ai crediti interessati dalle modalità di invio telematico tramite i servizi dell'Agenzia delle entrate: si precisa infatti che tale obbligo non sussiste qualora l'utilizzo del credito nel modello F24 rappresenti una compensazione "verticale" (ad esempio: utilizzo del credito per saldo Ires utilizzato per effettuare il versamento dell'acconto Ires).

### Limite massimo alla compensazione



In tema di compensazione di crediti (unitamente ai rimborsi a soggetti intestatari di conto fiscale), ai sensi dell'articolo 34, comma 1, L. 388/2000 è previsto un limite, attualmente pari a 2 milioni di euro.

Al riguardo, si deve ricordare che il limite in commento si applica:

- cumulativamente, a tutti i crediti d'imposta (e contributivi) utilizzabili in compensazione "orizzontale" nel modello F24;
- a tutte le compensazioni che vengono effettuate in un anno solare, indipendentemente dalla natura del credito e dall'anno della sua formazione.

Detto limite riguarda quindi anche i crediti Iva, sia annuali sia trimestrali.

### **Debiti iscritti a ruolo**

Un importante vincolo alla compensazione dei crediti è legato a eventuali pendenze tributarie che il contribuente non ha correttamente versato in passato.

Ai sensi dell'articolo 31, D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro. La compensazione dei crediti fiscali torna a essere possibile, quindi, solo dopo aver provveduto al pagamento dei ruoli scaduti, oppure alla loro compensazione da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo "RUOL" istituito dalla risoluzione n. 18/E/2011. Nel caso di compensazione in violazione alla disciplina in commento, è prevista una sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

Al riguardo, va ricordato che nella verifica del limite di 1.500 euro non si deve tener conto di:

- debiti iscritti a ruolo relativi a carichi diversi dai contributi erariali (es: contributi previdenziali e multe stradali);
- debiti iscritti a ruolo che siano stati rateizzati (la cui rateazione sia ancora in corso e non decaduta).

**APPROFONDIMENTO 2 : VERIFICHE CONTABILI DI INIZIO PERIODO D'IMPOSTA**

Con l'apertura del periodo d'imposta 2023 occorre verificare:

1. la sussistenza dei requisiti necessari per continuare ad adottare:
  - la tenuta della contabilità semplificata, da parte di imprese individuali, società di persone ed enti non commerciali;
  - le liquidazioni trimestrali Iva, da parte di imprese e lavoratori autonomi;
2. la percentuale del *pro rata* generale "*definitivo*" ai fini Iva per l'anno 2022 (si ricorda, infatti, che la prima liquidazione del 2023 assume quale percentuale "*provvisoria*" proprio quella definitiva del periodo di imposta precedente).

**Il rispetto dei limiti per la tenuta della contabilità semplificata**

L'articolo 18, D.P.R. 600/1973 prevede la possibilità per le imprese individuali, le società di persone e gli enti non commerciali di adottare il regime di contabilità semplificata qualora siano rispettati determinati limiti di ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente, differenziati a seconda del tipo di attività esercitata.



Per i soggetti che producono reddito di lavoro autonomo (artisti e professionisti) il regime di contabilità semplificata è applicabile a prescindere dall'ammontare dei compensi conseguiti nell'anno precedente. Il regime di contabilità ordinaria è, pertanto, sempre opzionale.

Dal 2023 i nuovi limiti di ricavi per la tenuta della contabilità semplificata sono i seguenti:

- 500.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi;
- 800.000 euro per chi svolge altre attività.

Intervenendo sull'articolo 18, comma 1, secondo periodo, D.P.R. 600/1973, la legge di bilancio per il 2023 ha innalzato le soglie di ricavi da non superare nell'anno per usufruire della contabilità semplificata da 400.000 a 500.000 euro per le imprese che esercitano la prestazione di servizi e da 700.000 a 800.000 euro per le imprese aventi a oggetto altre attività.



Con riferimento a un precedente incremento delle soglie l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 80/E/2001 ebbe a precisare che per individuare il regime contabile "*naturale*" per l'anno di entrata in vigore delle nuove soglie (il 2023), le imprese devono verificare se nell'anno precedente (il 2022), è stato o meno superato il nuovo limite di 500.000 o 800.000 euro di ricavi. Pertanto, chi nel 2022 avesse superato le vecchie soglie (400/700.000), ma non le nuove (500/800.000), potrà continuare ad applicare per l'anno 2023 il regime di contabilità semplificata.

Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi e altre attività, è possibile fare riferimento al limite dell'attività prevalente, qualora venga comunque rispettato il limite complessivo di ricavi

conseguiti nel periodo di imposta di 800.000 euro. Il superamento della soglia nel singolo periodo di imposta obbliga all'adozione del regime di contabilità ordinaria a decorrere dal 1° gennaio del periodo di imposta successivo.

Essendo normativamente previste le medesime soglie di riferimento per l'adozione sia della contabilità semplificata sia delle liquidazioni trimestrali Iva (ordinariamente 500.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi e 800.000 euro per chi svolge altre attività), va prestata particolare attenzione al diverso parametro da rispettare nei 2 casi:

- per la tenuta della contabilità semplificata va verificato l'ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente;
- per l'effettuazione delle liquidazioni trimestrali Iva va verificato il volume d'affari conseguito nel periodo di imposta precedente.

Va rammentato che ai sensi dell'articolo 66, Tuir e dell'articolo 18, D.P.R. 600/1973 i contribuenti che già adottano il regime di contabilità semplificata, al fine della verifica delle soglie di ricavi per il mantenimento del regime, devono fare riferimento ai ricavi incassati nel periodo di imposta 2022 se adottano il criterio di cassa ovvero ai ricavi risultanti dalle fatture registrate nel 2022 se adottano il criterio della registrazione.

Si ricorda che le società di persone in regime di contabilità ordinaria che hanno optato per la determinazione della base imponibile Irap con il metodo "da bilancio" sono vincolate alla tenuta del regime di contabilità ordinaria per tutti i periodi di imposta di validità dell'opzione esercitata, non potendo aderire al regime di contabilità semplificata nel caso di rispetto delle soglie dei ricavi fino al termine di validità dell'opzione.

### Il rispetto dei limiti per l'effettuazione delle liquidazioni Iva trimestrali



Ancorché le modifiche apportate dalla Legge di Bilancio per l'anno 2023 non intervengano direttamente sulla normativa di riferimento (articolo 7, D.P.R. 542/1999), vale quanto affermato dal Legislatore con l'articolo 14, comma 11, L. 183/2011, ai sensi del quale "i limiti per la liquidazione trimestrale dell'Iva sono i medesimi di quelli fissati per il regime di contabilità semplificata".

Pertanto, le imprese (e i lavoratori autonomi) che nell'anno precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 500.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi ovvero a 800.000 euro per chi svolge altre attività, possono optare per l'effettuazione delle liquidazioni Iva con cadenza trimestrale anziché mensile. Opzione che dovrà essere esercitata nel quadro VO del modello di dichiarazione annuale Iva relativo all'anno nel quale la scelta è stata esercitata (per chi sceglie quindi di liquidazione

l'Iva a cadenza trimestrale nell'anno 2023, la compilazione del quadro VO andrà effettuata nel modello di dichiarazione IVA2024 relativo all'anno 2023).

Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi e altre attività senza distinta annotazione dei corrispettivi, il limite di riferimento per l'effettuazione delle liquidazioni Iva trimestrali è pari a 800.000 euro relativamente a tutte le attività esercitate.

L'importo di ciascuna liquidazione Iva trimestrale a debito va maggiorato di una percentuale forfettaria dell'1% a titolo di interessi, mentre per quando riguarda l'effettuazione di liquidazioni mensili non è prevista alcuna maggiorazione sui versamenti da effettuare.

### **La determinazione del *pro rata* definitivo per l'anno 2022**

Le imprese e i professionisti che effettuano operazioni esenti ai fini Iva non di tipo occasionale nell'esercizio della propria attività (a titolo esemplificativo e non esaustivo, banche, assicurazioni, promotori finanziari, agenzie di assicurazione, medici, fisioterapisti, imprese che operano in campo immobiliare) devono, ad anno appena concluso, affrettarsi a eseguire in via *extra* contabile i conteggi per determinare la percentuale del *pro rata* definitivo di detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti.

Ciò in quanto il comma 5, articolo 19, D.P.R. 633/1972 prevede che la quantificazione dell'Iva indetraibile da *pro rata* venga effettuata alla fine di ciascun anno solare in funzione diretta delle operazioni effettuate, mentre, nel corso dell'esercizio, l'indetraibilità dell'Iva è determinata in funzione della percentuale provvisoria di *pro rata* individuata in relazione alle operazioni effettuate nell'anno precedente.

Soprattutto per coloro che liquidano l'Iva con periodicità mensile, quindi, la determinazione del *pro rata* definitivo dell'anno 2022 costituisce il *pro rata* provvisorio che dovrà essere adottato già dalla liquidazione del mese di gennaio 2023. Si evidenzia, inoltre, che la percentuale definitiva del *pro rata* assume rilevanza anche ai fini della corretta determinazione del reddito, in quanto la corrispondente Iva indetraibile da *pro rata* costituisce un costo generale deducibile.

### APPROFONDIMENTO 3: L'OPZIONE PER IL REGIME DELL'IVA PER CASSA

Con l'articolo 32-*bis*, D.L. 83/2012 il Legislatore ha introdotto un regime che prevede la liquidazione dell'Iva secondo una contabilità di cassa (cosiddetto regime "Iva per cassa").

Le disposizioni attuative della presente disciplina sono contenute nel Decreto Mef datato 11 ottobre 2012, che ha stabilito l'efficacia del regime dalle operazioni effettuate a partite dal 1° dicembre 2012.

Con il provvedimento direttoriale n. 165764 del 21 novembre 2012 vengono disciplinate le modalità di esercizio dell'opzione per applicare il regime e le conseguenti modalità di revoca dello stesso, mentre, con le circolari n. 44/E/2012 e n. 1/E/2013 l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti interpretativi.

Con la Legge di Bilancio 2017 (L. 232/2016) è stato modificato – a partire dal 2017 - l'articolo 66, Tuir al fine di "trasformare" la contabilità semplificata da un regime basato su logiche di competenza a uno fondato sulle regole della "cassa", nel quale i proventi e i costi (non tutti) vengono rispettivamente tassati e dedotti nella misura in cui vengono incassati e pagati. In tale scenario, l'opzione per il regime Iva per cassa potrebbe rappresentare una soluzione per rendere omogeneo il trattamento Iva a quello previsto ai fini reddituali.

#### Soggetti interessati e opzione per il regime

Il regime interessa, in generale, tutti i soggetti titolari di partita Iva.

#### Dicitura in fattura

E' previsto che le fatture emesse in applicazione del regime debbano recare l'annotazione che si tratta di operazione con "Iva per cassa ai sensi dell'articolo 32-*bis*, D.L. 83/2012".

Il citato provvedimento direttoriale ricorda che l'omessa indicazione sulle fatture emesse dell'annotazione "Iva per cassa ai sensi dell'articolo 32-*bis*, D.L. 83/2012" costituisce, ai fini sanzionatori, una violazione formale.

Per quanto riguarda la fatturazione elettronica in regime Iva per cassa, bisognerà indicare nella sezione del file XML "DatiAnagraficiCedenteType" il rigo RF17 Iva per cassa (articolo 32-*bis*, D.L. 83/2012).

#### Opzioni e revoche

In applicazione delle regole generali contenute nel D.P.R. 442/1997, l'opzione per il regime dell'Iva per cassa si desume dal comportamento concludente del contribuente, con conseguente obbligo di comunicazione nel quadro VO della prima dichiarazione annuale Iva successiva alla scelta effettuata. Nel caso di inizio attività, la scelta per il regime andrà effettuata in sede di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno di inizio attività. In virtù del richiamo alle regole del D.P.R. 442/1997 la mancata comunicazione dell'opzione non invalida la scelta effettuata dal contribuente ma avrà unicamente l'effetto di determinare l'applicazione di sanzioni amministrative. Il Provvedimento direttoriale in tal senso precisa che in caso di dichiarazione cosiddetta "tardiva", cioè presentata nei 90 giorni successivi

al termine ordinario, nessuna sanzione per omessa o ritardata comunicazione dell'opzione verrà applicata.

L'opzione vincola il contribuente all'applicazione del regime dell'Iva per cassa per almeno per un triennio, salvo il caso di superamento della soglia di volume d'affari, fatto che comporta la cessazione del regime.

Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, salva la possibilità di revoca espressa, da esercitarsi, con le stesse modalità di esercizio dell'opzione (quadro VO) nella prima dichiarazione annuale Iva presentata successivamente alla scelta effettuata.

### Limite del volume d'affari

Possono optare per il nuovo regime i soggetti passivi Iva che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare, un volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro.

Viene altresì previsto che qualora il volume d'affari superi nel corso dell'anno la soglia di 2 milioni di euro, il soggetto optante esca dal regime dell'Iva per cassa e riprenda ad applicare le regole ordinarie dell'Iva a partire dal mese successivo a quello in cui la soglia è stata superata.

### Regole di funzionamento

Per chi esercita l'opzione per il regime dell'Iva per cassa, per tutte le fatture sia emesse che ricevute:

- l'Iva relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o committenti soggetti passivi di imposta diviene esigibile all'atto dell'incasso dei relativi corrispettivi;
- il diritto alla detrazione dell'Iva relativa agli acquisti effettuati sorge al momento del pagamento dei relativi corrispettivi.

Il regime, pertanto, interessa unicamente la posizione Iva del soggetto passivo Iva che decide di applicarlo.

#### *Il limite temporale*

Decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, anche in assenza di incasso delle fatture emesse o pagamento delle fatture ricevute, l'Iva diviene esigibile e quindi deve concorrere immediatamente alla liquidazione dell'Iva. L'Iva sulle fatture emesse rimane comunque sospesa anche oltre l'anno se il cliente risulta assoggettato a procedure concorsuali (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi).

#### *Uscita dal regime*

Nel caso di fuoriuscita forzata dal nuovo regime (per superamento del limite), così come nei casi di revoca del regime stesso, il decreto attuativo, al comma 2 dell'articolo 7, prevede che l'Iva relativa alle

operazioni sia attive che passive che è stata “*sospesa*” in attesa dell’incasso o del pagamento, concorre alla liquidazione relativa all’ultimo mese in cui è stato applicato il regime dell’Iva per cassa.

### Operazioni escluse

In deroga alle regole di funzionamento del regime dell’Iva per cassa vi sono operazioni per le quali non rileva il momento dell’incasso/pagamento del corrispettivo, bensì, continuano a valere le tradizionali regole che privilegiano il momento di effettuazione dell’operazione.

### Esclusioni

Operazioni attive	Operazioni passive
<ul style="list-style-type: none"><li>operazioni effettuate dai soggetti che si avvalgono di regimi speciali</li><li>operazioni effettuate nei confronti di “<i>privati</i>”</li><li>operazioni soggette a <i>reverse charge</i></li><li>operazioni a esigibilità differita</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>acquisti di beni o di servizi soggetti a <i>reverse charge</i></li><li>acquisti intracomunitari di beni</li><li>importazioni di beni</li><li>estrazioni di beni dai depositi Iva</li></ul>

### Incassi parziali o cumulativi

Sul tema sia degli incassi sia dei pagamenti parziali (in sostanza, degli acconti) il decreto attuativo stabilisce i seguenti principi:

- a fronte di incassi parziali l’imposta diventa esigibile, ed è computata nella liquidazione periodica, nella proporzione esistente fra la somma incassata e il corrispettivo complessivo dell’operazione;
- a fronte di pagamenti parziali il diritto alla detrazione dell’imposta sorge nella proporzione esistente fra la somma pagata e il corrispettivo complessivo dell’operazione.

Nulla dice il decreto attuativo sul tema degli incassi/pagamenti cumulativi (si tratta di quelle situazioni in cui, a fronte di un certo numero di fatture siano essere attive o passive aperte e di vario importo, interviene un pagamento che comprende più fatture e che talvolta non coincide precisamente con la somma delle stesse). Si ritiene che in questo caso possa valere il cosiddetto criterio Fifo (*first in first out*) e cioè che nel caso in cui sia effettuato un incasso/pagamento cumulativo indistinto, il medesimo è imputato alle fatture nell’ordine in cui le stesse sono state emesse/ricevute a partire dalla più vecchia.

### I chiarimenti dell’Agenzia delle entrate

Circolare n. 44/E/2012

<b>Volume d'affari e inizio attività</b>	L’importo dei 2 milioni di euro, in caso di inizio dell’attività in corso d’anno, <u>non deve essere ragguagliato all’anno</u>
<b>Cessazione automatica dal regime</b>	Il superamento del limite di 2 milioni di euro di volume d'affari comporta la cessazione automatica del regime dell’Iva per cassa a partire dal mese <u>o trimestre</u> successivo a quello in cui il limite è stato superato
<b>Variazioni in aumento – limite</b>	Qualora in pendenza del predetto termine di un anno dall’effettuazione dell’operazione venga emessa nota di variazione in aumento ai sensi del primo comma dell’articolo 26,

Circolare informativa 2/2023 del 12 gennaio 2023 – Pag. 15 di 39  
(fonte : Euroconference Spa)



<b>temporale di 1 anno</b>	D.P.R. 633/1972, si ritiene che anche per il nuovo ammontare dell'imponibile o dell'imposta l'anno <u>decorra dalla effettuazione della originaria operazione</u>
<b>Variazioni in diminuzione - limite temporale di 1 anno</b>	Le variazioni in diminuzione che intervengono prima che l'imposta diventi esigibile rettificano direttamente quest'ultima. Diversamente, quelle che intervengono successivamente, possono essere sono computate nella prima liquidazione utile
<b>Diritto alla detrazione (condizioni)</b>	In sostanza, il diritto alla detrazione deve essere esercitato alle condizioni esistenti al momento in cui l'imposta <u>diviene esigibile per il fornitore del contribuente in regime Iva per cassa</u>
<b>Diritto alla detrazione (esercizio)</b>	La detrazione può essere esercitata al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è stato pagato il corrispettivo o a quello in cui è decorso un anno dalla effettuazione dell'acquisto
<b>Volume d'affari e separazione attività</b>	Nel calcolo del limite del volume d'affari richiesto per l'applicabilità dell'Iva per cassa vanno considerate cumulativamente tutte le operazioni attive: sia quelle che vengono assoggettate a tale regime sia quelle che ne sono escluse (non vale quanto precisato da circolare n. 18/331568/1981)
<b>Autotrasportatori</b>	L'applicabilità del regime in esame non è preclusa per le operazioni per le quali è già previsto un differimento del termine di registrazione e/o fatturazione in quanto tale differimento non deriva dalla applicazione di un regime speciale ma dall'applicazione di disposizioni che attengono alla tempistica degli adempimenti (si veda, ad esempio, il differimento della registrazione delle fatture previsto per gli autotrasportatori dall'articolo 74, comma 4, D.P.R. 633/1972)
<b>Pro rata generale di detrazione</b>	Le operazioni attive partecipano alla determinazione della percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, D.P.R. 633/1972, <u>nell'anno di effettuazione dell'operazione</u>

Circolare n. 1/E/2013

<b>Cessione del credito</b>	La cessione del credito, <i>pro solvendo</i> o <i>pro soluto</i> , non realizza il presupposto dell'esigibilità dell'imposta. Il soggetto passivo che trasferisce il credito avrà, pertanto, l'onere di informarsi circa l'avvenuto pagamento del credito ceduto, poiché è in tale momento che l'Iva relativa all'operazione originaria diventa esigibile. In alternativa, il soggetto passivo qualora non voglia farsi carico del predetto onere, al fine di non incorrere in sanzioni, può includere, anticipatamente, l'Iva relativa all'operazione originaria nella liquidazione del periodo in cui è avvenuta la cessione del credito
<b>Pagamenti con mezzi diversi dal contante (bonifico, RI.BA.)</b>	Il corrispettivo si considera incassato nel momento in cui si consegue l'effettiva disponibilità delle somme, ossia quando si riceve l'accredito sul proprio conto corrente, indipendentemente dalla sua formale conoscenza. Si tratta, tecnicamente, della cosiddetta " <i>data disponibile</i> ", che indica il giorno a partire dal quale la somma di denaro accreditata può essere effettivamente utilizzata
<b>Separazione attività</b>	Il differimento della detrazione dell'Iva al momento del pagamento del prezzo opera con riferimento a tutti gli acquisti, e cioè anche per quelli relativi a operazioni attive escluse dall'Iva per cassa, a meno che queste ultime e i relativi acquisti costituiscano, ai sensi dell'articolo 36, D.P.R. 633/1972, attività separate. Non è pertanto, possibile gestire separatamente le operazioni attive/passive escluse dal regime Iva per cassa, qualora queste non possano configurare una attività separata ai sensi del citato articolo 36, D.P.R. 633/1972



## APPROFONDIMENTO 4 : LE NUOVE TABELLE ACI PER IL 2023

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 302 dello scorso 28 dicembre 2022 sono state pubblicate le “*Tabelle nazionali dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall’Aci – articolo 3, comma 1, D.Lgs. 314/1997*”, in vigore dal 1° gennaio 2023.

I costi chilometrici individuati nelle tabelle vanno utilizzati per determinare il *fringe benefit* riconosciuto al dipendente o all’amministratore che dispone, a uso promiscuo e per la maggior parte del periodo d’imposta, della autovettura aziendale.

La determinazione del *fringe benefit* “*convenzionale*”, infatti, risulta utile in particolare per gestire le conseguenze fiscali delle autovetture concesse in uso promiscuo ai dipendenti, che in tal modo beneficiano della deduzione dei costi in percentuale senza soglie relative al costo di acquisizione della autovettura.

Vediamo come si determina il calcolo.

### **Fringe benefit e uso promiscuo ai dipendenti**

L’articolo 51, comma 4, lettera a), Tuir dispone che le tabelle ACI debbano essere applicate a una percorrenza convenzionale annua, al fine di determinare la quota di uso privato dell’autovettura aziendale da parte del dipendente. In particolare, l’articolo recita:

*“per gli autoveicoli indicati nell’articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del Codice della strada, di cui al D.Lgs. 285/1992, i motocicli e i ciclomotori di nuova immatricolazione, con valori di emissione di anidride carbonica non superiori a grammi 60 per chilometro (g/km di CO<sub>2</sub>), concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020, si assume il 25% dell’importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l’Automobile club d’Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero dell’economia e delle finanze, che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d’imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente. La predetta percentuale è elevata al 30% per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km. Qualora i valori di emissione dei suindicati veicoli siano superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km, la predetta percentuale è elevata al 40% per l’anno 2020 e al 50% a decorrere dall’anno 2021. Per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 190 g/km, la predetta percentuale è pari al 50% per l’anno 2020 e al 60% a decorrere dall’anno 2021”.*

In sostanza per i contratti stipulati dal 1° luglio 2020 per l’utilizzo di autovetture, autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose, autocaravan, motocicli e ciclomotori di nuova immatricolazione, il reddito in natura sarà proporzionale alle emissioni di anidride carbonica e pari:

1. al 25% dell’importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica non sono superiori a 60 g/km;

2. al 30% dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km;
3. al 50% dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km;
4. al 60% dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 190 g/km.

A norma dell'articolo 1, comma 633, L. 160/2019, per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020, resta ferma l'applicazione della disciplina dettata nel Testo Unico vigente al 31 dicembre 2019 e quindi la cifra unitaria chilometrica per il tipo di veicolo, moltiplicata per una percorrenza media convenzionale di 15.000 km e applicando all'importo risultante la percentuale fissa del 30%.

### Esempio

La società Alfa Srl concede in uso promiscuo e per la maggior parte del periodo d'imposta al proprio dipendente Rossi Mario la seguente autovettura:

- Fiat 500X 1.3 Multijet da 95 CV a gasolio.

In base alle nuove tabelle ACI il costo chilometrico risulta pari a 0,4312 euro per chilometro.

L'automobile in questione emette 121 g/km di CO<sub>2</sub> e quindi troverà applicazione la percentuale del 30% applicata ai veicoli con emissioni da 61 a 160 g/km.

Secondo la regola contemplata dall'articolo 51, comma 4, lettera a), D.P.R. 917/1986 il *fringe benefit* annuale sarà così determinato:

- km 15.000 x 30% = 4.500 km
- 0,4312 euro x km 4.500 = 1.940,40 euro *fringe benefit* convenzionale annuo
- 1940,40 euro / 12 = 161,70 euro valore mensile di *fringe benefit* per il 2023

Alle tabelle si deve fare riferimento anche per calcolare l'indennità che il datore di lavoro corrisponde al dipendente che ha utilizzato il mezzo proprio per una trasferta effettuata in un Comune diverso da quello in cui risiede.

Datore e dipendente possono accordarsi affinché il dipendente contribuisca al costo della vettura: tale addebito avviene con fattura assoggettata a Iva con aliquota ordinaria.

Il *fringe benefit* tassato in busta paga del lavoratore deve essere quindi ridotto degli importi addebitati: il calcolo del *fringe benefit* tassabile va fatto confrontando il *fringe benefit* teorico (verificabile con le tariffe ACI di cui si è detto) e l'importo fatturato comprensivo di Iva.

Qualora tale addebito risulti almeno pari al *fringe benefit* convenzionale (che si ricorda essere già comprensivo dell'Iva) come sopra calcolato, non si renderà necessaria l'attribuzione in busta paga di alcun compenso in natura.

### **Tabelle disponibili sul sito dell'ACI**

Va infine evidenziato che sul sito *web* dell'ACI ([www.aci.it](http://www.aci.it)) non sono rinvenibili solo le tabelle dalle quali ricavare il *fringe benefit* convenzionale sopra calcolato, bensì nel complesso tre tipologie di tabelle:

1. quelle relative al costo chilometrico di percorrenza per ciascuna vettura (utili per quantificare analiticamente il rimborso spettante al dipendente/collaboratore/professionista che utilizza la propria autovettura);
2. quelle riportanti il limite chilometrico per le vetture di potenza pari a 17 cavalli fiscali se alimentate a benzina o a 20 cavalli fiscali se a gasolio (necessarie per verificare ai sensi dell'articolo 95, comma 3, Tuir il limite massimo deducibile in capo all'azienda per le trasferte effettuate con autovettura propria dal dipendente o collaboratore);
3. quelle richiamate in precedenza e necessarie per individuare il *fringe benefit* convenzionale (retribuzione in natura per la quota forfettaria di utilizzo privato della autovettura aziendale).



## APPROFONDIMENTO 5: LA SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ AI FINI IVA

In presenza di più attività svolte con la medesima partita Iva, l'articolo 36, comma 1, D.P.R. 633/1972 prevede che l'imposta si applica unitariamente e cumulativamente per tutte le attività, con riferimento al volume di affari complessivo.

La stessa norma, tuttavia, prevede delle ipotesi nelle quali:

- deve essere effettuata per obbligo la separazione delle attività;
- può essere effettuata per opzione la separazione (facoltà).

Separare le attività ai fini Iva significa istituire più serie di registri (utili all'applicazione di regole specifiche in tema, ad esempio, di detrazione), provvedere a una liquidazione autonoma dell'Iva dovuta per ciascuna delle attività separate, gestire i passaggi interni, imputare gli acquisti all'uno o all'altro comparto, etc..

La separazione delle attività è certamente utile nei casi in cui alcune operazioni siano caratterizzate dal regime di esenzione, con conseguente perdita del diritto alla detrazione dell'imposta gravante sugli acquisti, oltre al "fastidioso" obbligo di rettifica della detrazione già in precedenza operata, in particolare in relazione ai beni ammortizzabili che si trovano ancora nel periodo di osservazione.

### La separazione obbligatoria per legge

Quando il contribuente esercita contemporaneamente attività d'impresa e arti o professioni, l'imposta si applica separatamente per i 2 comparti, secondo le rispettive disposizioni e con riferimento al rispettivo volume d'affari.

Inoltre, la separazione è richiesta qualora si applichino particolari regole di determinazione del tributo (quali la ventilazione dei corrispettivi) ovvero regimi speciali.

I casi nei quali opera la separazione obbligatoria delle attività sono i seguenti:

- esercizio contemporaneo di imprese e di arti o professioni;
- svolgimento di attività di commercio al minuto con utilizzo del metodo della "ventilazione dei corrispettivi";
- attività agricola, con applicazione del regime speciale;
- attività di intrattenimento e giochi, laddove si applichi il regime speciale e non vi sia opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi normali.

### La separazione facoltativa

Oltre ai richiamati casi di separazione obbligatoria, è possibile una scelta opzionale per il caso in cui il soggetto passivo eserciti più attività.

In linea di principio (e, salvo talune eccezioni specificamente indicate), la separazione presuppone lo svolgimento di "più attività" nell'ambito della stessa impresa e non, dunque, l'effettuazione di singole

operazioni con regime Iva differenziato (in tal senso si è espressa l'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 211/E/2003).

La separazione, peraltro:

- presuppone la tenuta di separate contabilità Iva;
- l'indetraibilità dell'Iva relativa agli acquisti di beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente.

Proprio in relazione al "pericolo" di perdere il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti si rinviene (solitamente) la causa che suggerisce la scelta per la separazione; ad esempio, lo svolgimento di 2 attività delle quali una caratterizzata dal regime di imponibilità e l'altra da quello di esenzione, si possono evitare le limitazioni derivanti dall'applicazione del *pro-rata* di detrazione, nell'ipotesi in cui si evidenzino un'elevata incidenza di Iva sugli acquisti dell'attività imponibile.

Tale situazione è frequente nel comparto immobiliare. Se appare immediata la possibilità di separare l'attività di cessione da quella di locazione (in quanto contraddistinte da differenti codici ATECO), risulta oggi possibile separare anche *sub* attività, individuate in base alla tipologia di fabbricato e al regime Iva dell'operazione, come confermato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 23/E/2012. Quindi, sarà possibile separare il *sub* settore delle locazioni di fabbricati abitativi dal *sub* settore delle locazioni di fabbricati strumentali.

### Le modalità di esercizio dell'opzione

La norma prevede che i soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa ovvero più arti o professioni, hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcuna delle attività esercitate, dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività.

In caso di inizio attività si dovrà barrare l'apposita casella se il contribuente, relativamente all'attività indicata, applica l'imposta separatamente, per obbligo di legge o a seguito di opzione. La scelta, in tal caso, non pone problemi, in quanto operata all'avvio dell'attività o della nuova attività.

Nel caso in cui la scelta, invece, fosse posta in essere in corso di svolgimento dell'attività, si dovrà comunicare la decisione a posteriori (dopo avere assunto il c.d. comportamento concludente, ai sensi della circolare n. 29/E/2011) nella dichiarazione annuale del periodo in cui si è operata la separazione.

### Passaggi interni, detrazione e adempimenti

Le differenti attività esercitate, ove separate, possono essere tra loro connesse a seguito dell'effettuazione di cessioni di beni o prestazioni di servizi tra i 2 o più ambiti individuati; tali operazioni si definiscono "passaggi interni", per i quali occorre valutare con attenzione le conseguenze ai fini Iva.

Infine, la dichiarazione Iva annuale deve essere presentata con più moduli su un unico modello dichiarativo per tutte le attività e i versamenti devono essere eseguiti per l'ammontare complessivo dovuto, al netto delle eccedenze detraibili.

**APPROFONDIMENTO 6: INCREMENTATA DAL 1° GENNAIO 2023 LA MISURA DEL TASSO LEGALE**

Con il D.M. del 13 dicembre 2022 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 292 del 15 dicembre 2022, il Ministero dell'economia e delle finanze (Mef) ha stabilito che:

*“la misura del saggio degli interessi legali di cui all'articolo 1284, cod. civ. è fissata al 5% in ragione d'anno, con decorrenza dal 1° gennaio 2023”.*

Posto che la variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione alle disposizioni fiscali e contributive, vediamo talune situazioni nelle quali assume rilevanza la predetta misura.

**Ravvedimento operoso**

L'incremento del tasso di interesse legale comporta la variazione degli importi dovuti in caso di ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997. Per regolarizzare gli omessi, insufficienti o tardivi versamenti di tributi mediante il ravvedimento operoso, infatti, occorre corrispondere, oltre alla prevista sanzione ridotta, anche gli interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, a partire dal giorno successivo a quello entro il quale doveva essere assolto l'adempimento e fino al giorno in cui si effettua il pagamento.

Nel caso, quindi, di scadenza originaria del debito nell'anno precedente (per esempio ravvedimento del secondo acconto Ires, scaduto il 30 novembre 2022, effettuato in data 1° marzo 2023) si dovrà applicare:

- dal 1° dicembre 2022 al 31 dicembre 2022 il tasso dell'1,25%;
- dal 1° gennaio 2023 al 1° marzo 2023 il tasso del 5%.

Se il debito originario del secondo acconto Ires dovuto fosse pari a euro 10.000, il ravvedimento alla data del 1° marzo 2023 andrebbe così esposto nel modello F24:

- codice tributo 2002 anno 2022 → 10.000 euro;
- codice tributo 8918 anno 2022 → 375 euro;
- codice tributo 1990 anno 2022 → euro 92,81 (euro 10,62 per i 31 giorni del 2022 più 82,19 euro per i 60 giorni del 2023)

**Misura degli interessi non computati per iscritto**

La misura del 5% del tasso legale rileva anche per il calcolo degli interessi, non determinati per iscritto, in relazione ai capitali dati a mutuo (articolo 45, comma 2, Tuir) e agli interessi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa (articolo 89, comma 5, Tuir).

### **Adeguamento dei coefficienti dell'usufrutto e delle rendite**

Con il D.M. del 20 dicembre 2022 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 304 del 30 dicembre 2022 sono stati adeguati al nuovo tasso di interesse legale del 5% i coefficienti per la determinazione del valore, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria, catastale, di successione e donazione di:

- rendite perpetue o a tempo indeterminato;
- rendite o pensioni a tempo determinato;
- rendite e delle pensioni vitalizie;
- diritti di usufrutto a vita.

Queste previsioni si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate e a quelle non autenticate presentate per la registrazione, alle successioni apertesi e alle donazioni fatte a decorrere dalla data del 1° gennaio 2023.

### **Omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e assistenziali**

La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione alle sanzioni civili previste per l'omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e assistenziali, ai sensi dell'articolo 116, L. 388/2000.

In caso di omesso o ritardato versamento di contributi, infatti, le sanzioni civili possono essere ridotte fino alla misura del tasso di interesse legale, quindi al 5% dal 1° gennaio 2023, in caso di:

- oggettive incertezze dovute a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o determinazioni amministrative sull'esistenza dell'obbligo contributivo;
- fatto doloso di terzi, denunciato all'Autorità giudiziaria;
- crisi, riconversione o ristrutturazione aziendale di particolare rilevanza sociale ed economica in relazione alla situazione occupazionale locale e alla situazione produttiva del settore;
- aziende agricole colpite da eventi eccezionali;
- aziende sottoposte a procedure concorsuali;
- enti non economici ed enti, fondazioni e associazioni non aventi fini di lucro.

### **Rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione delle partecipazioni non quotate e dei terreni**

L'incremento del tasso di interesse legale non rileva, invece, in caso di rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni. In tal caso gli interessi dovuti per la rateizzazione rimangono fermi al 3%, in quanto tale misura non è collegata al tasso legale.

**APPROFONDIMENTO 7: RAPPORTI DI AGENZIA: DISCIPLINA ENASARCO CONFERMATO PER L'ANNO 2023**

Dopo un percorso di progressivo incremento delle aliquote di contribuzione per gli agenti operanti in forma di impresa individuale o società di persone avvenuto nel periodo 2014-2020, per il 2023, come avvenuto già per il 2021 e per il 2022, viene confermata l' aliquota applicata nell'anno precedente. Nessuna modifica, invece, per i contributi relativi agli agenti operanti in forma di società di capitali. Si ricorda in proposito che i contributi all' Enasarco vanno calcolati su tutte le somme dovute, a qualsiasi titolo, all' agente o al rappresentante di commercio in dipendenza del rapporto di agenzia, anche se non ancora pagate, e devono essere versati trimestralmente.

**Le aliquote della contribuzione per agenti operanti in forma di impresa individuale o società di persone**

Le aliquote della contribuzione previste per l'anno 2023 confermano quelle applicate per l'anno precedente (si evidenzia di seguito la progressione delle aliquote intervenuta negli ultimi anni):

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Aliquota contributiva	14,20%	14,65%	15,10%	15,55%	16,00%	16,50%	17,00%	17,00%	17,00%	<b>17,00%</b>

Si rammenta che tale aliquota viene a gravare in pari misura del 50% sull'agente e sulla casa mandante, con la conseguenza che, in sede di addebito delle provvigioni sulla fattura dell'agente dovrà essere detratta la percentuale dell'8,50% (corrispondente al 50% della nuova misura del 17,00%).

Alla luce di quanto sopra, si presentano i conteggi di una ipotetica fattura di un agente di commercio che non ha diritto alla riduzione della ritenuta Irpef (in quanto non si avvale di collaboratori), per l'addebito di provvigioni dal 1° gennaio 2023:

<b>Provvigioni relative al mese di gennaio 2023, in qualità di agente monomandatario, come da contratto del 4 gennaio 2023</b>	
Imponibile	1.000,00
Iva 22%	220,00
Totale fattura	1.220,00
Ritenuta Enasarco 8,50% su imponibile	- 85,00
Ritenuta Irpef 23% su 50% imponibile	- 115,00
Netto a pagare	1.020,00

Il contributo va calcolato fino al raggiungimento della provvigione massima annuale; la quota che supera il limite massimo va comunque comunicata, anche se su di essa non va calcolato né versato alcun contributo.



Il massimale provvigionale non è frazionabile. In caso di attività svolta in forma societaria il massimale è riferito alla società, non ai singoli soci; pertanto, il contributo va ripartito tra i soci illimitatamente responsabili in misura pari alle quote di partecipazione.

### Le aliquote della contribuzione per agenti operanti in forma di società di capitali

Con riferimento agli agenti operanti in forma di società di capitali, la casa mandante determina il contributo dovuto applicando una aliquota differenziata per scaglioni provvigionali. Non è previsto né minimale contributivo né massimale provvigionale. Di seguito si riepilogano le aliquote applicabili:

Scaglioni provvigionali	Aliquota contributiva 2023	Quota preponente	Quota agente
Fino a 13.000.000 euro	4%	3%	1%
Da 13.000.001 euro a 20.000.000 euro	2%	1,50%	0,50%
Da 20.000.001 euro a 26.000.000 euro	1%	0,75%	0,25%
Da 26.000.001 euro	0,50%	0,30%	0,20%

### Termini di versamento

Il versamento dei contributi va effettuato entro il giorno 20 del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre. In particolare, con riferimento alla contribuzione relativa al 2023, le scadenze sono le seguenti:

Trimestre	Scadenza di versamento
I trimestre (gennaio-febbraio-marzo 2023)	20 maggio 2023
II trimestre (aprile-maggio-giugno 2023)	20 agosto 2023
III trimestre (luglio-agosto-settembre 2023)	20 novembre 2023
IV trimestre (ottobre-novembre-dicembre 2023)	20 febbraio 2024

### Agevolazioni 2023 per i giovani agenti

La Fondazione Enasarco ha introdotto delle variazioni al regolamento delle attività istituzionali, per agevolare l'ingresso e la permanenza nella professione dei giovani agenti.

In particolare, con l'articolo 5-*bis* vengono previste importanti agevolazioni contributive per i giovani agenti.

Vediamo in sintesi le caratteristiche principali dell'agevolazione.

#### Requisiti

L'agevolazione si applica agli agenti in possesso dei seguenti requisiti:

- iscritti per la prima volta alla Fondazione nel periodo 2021-2023;

- già iscritti che ricevono, nel periodo 2021-2023 un nuovo incarico di agenzia dopo oltre 3 anni dalla cessazione dell'ultimo rapporto di agenzia;
- non abbiano compiuto il 31° anno di età (alla data di conferimento dell'incarico);
- svolgano l'attività di agenzia in forma individuale.

#### *Durata*

L'agevolazione è concessa per tutti gli incarichi conferiti all'agente nei 3 anni consecutivi a decorrere dall'anno in corso alla data di prima iscrizione ovvero alla data di conferimento del nuovo incarico. Per ciascun rapporto, l'agevolazione è concessa per un massimo di 3 anni consecutivi a decorrere dall'anno in corso alla data di prima iscrizione ovvero alla data di conferimento del nuovo incarico.

#### *Agevolazioni contributive*

Allo scopo di favorire il permanere nel tempo nella professione di agente, l'aliquota previdenziale agevolata, per ciascun rapporto, è così determinata:

- 1° anno solare, alla data di prima iscrizione o di ripresa dell'attività: 11% (anziché 17%);
- 2° anno solare: 9% (anziché 17%);
- 3° anno solare: 7% (anziché 17%).

#### **N.B.**

Anche per le aliquote agevolate il contributo previdenziale è per metà a carico dell'impresa preponente e per l'altra metà a carico dell'agente.

#### *Minimale*

Il minimale contributivo annuo è ridotto del 50% per ogni anno solare compreso nell'agevolazione.

#### *Distinta online*

La distinta telematica gestisce in automatico il calcolo corretto del contributo da versare, incluse le agevolazioni contributive.

#### *Conferimento dell'incarico*

Al momento del conferimento *online* del mandato, se sussistono le condizioni per l'agevolazione, il mandato sarà automaticamente contraddistinto come "agevolato".

Vediamo di seguito alcuni esempi (rinviando al sito *web* della Fondazione [www.ensarco.it](http://www.ensarco.it)).

**Esempio 1** Agente individuale nato il 10 marzo 1997

Conferimento del primo incarico di agenzia (C1) in data 15/04/2023 (all'età di 26 anni).

Agevolazione su C1		
Anno	Aliquota contributiva	Minimale contributivo
2023	Aliquota 2023 - 6	Minimale 2023 /2
2024	Aliquota 2024 - 8	Minimale 2024 /2
2025	Aliquota 2025 - 10	Minimale 2025 /2

Conferimento del secondo incarico di agenzia (C2) in data 01/05/2024 (all'età di 27 anni).

Agevolazione su C2		
Anno	Aliquota contributiva	Minimale contributivo
2024	Aliquota 2024 - 8	Minimale 2024 /2
2025	Aliquota 2025 - 10	Minimale 2025 /2

Conferimento del terzo incarico di agenzia (C3) in data 30/08/2025 (all'età di 28 anni).

Agevolazione su C3		
Anno	Aliquota contributiva	Minimale contributivo
2025	Aliquota 2025 - 10	Minimale 2025 /2

Conferimento del quarto incarico di agenzia (C4) in data 1/02/2026 (all'età di 28 anni).

Per C4 l'agente non ha diritto ad alcuna agevolazione in quanto il primo incarico è stato conferito nel 2023, quindi il triennio agevolato è 2023-2025.

**Esempio 2** Agente individuale nato il 10 marzo 1992

Conferimento del primo incarico di agenzia (C1) in data 1/02/2023 (all'età di 30 anni, non avendo ancora compiuto il 31° anno di età).

Agevolazione su C1		
Anno	Aliquota contributiva	Minimale contributivo
2023	Aliquota 2023 - 6	Minimale 2023 /2
2024	Aliquota 2024 - 8	Minimale 2024 /2
2025	Aliquota 2025 - 10	Minimale 2025 /2

Conferimento del secondo incarico di agenzia (C2) in data 01/05/2023.

Per C2 l'agente non ha diritto ad alcuna agevolazione perché alla data di conferimento dell'incarico di agenzia ha già compiuto il 31° anno di età.

**Esempio 3**

Agente individuale nato il 10/03/1997 che ha svolto l'attività di agenzia dal 2015 al 2019 (da 18 a 22 anni) e l'ultimo rapporto di agenzia risulta cessato il 28 maggio 2019

*Conferimento del nuovo incarico (C1) in data 15/04/2023 (all'età di 26 anni).*

Poiché la ripresa dell'attività avviene dopo più di 3 anni di interruzione dall'ultimo rapporto di agenzia, il caso è identico a quello di cui all'esempio 1.



## APPROFONDIMENTO 8: PUBBLICATO IL NUOVO MODELLO RAP PER LA REGISTRAZIONE DEI COMODATI

Lo scorso 16 dicembre 2022 l’Agenzia delle entrate con provvedimento n. 465502 ha approvato il nuovo modello Rap (registrazione atto privato) da utilizzare, per ora, per la registrazione dei contratti di comodato e di seguito, come specificato dalla medesima Agenzia: “*esteso alla registrazione di tutti gli atti privati*”.

### Composizione del modello

Il modello è composto dai successivi quadri:

- frontespizio che riporta l’informativa sul trattamento dei dati personali;
- “*Dati generali*”, che contiene i dati utili alla registrazione dell’atto quali la scelta dell’ufficio territoriale dell’Agenzia, la tipologia del contratto, la data di stipula, l’eventuale presenza di allegati, la sezione con le informazioni del richiedente la registrazione e del rappresentante legale, la sezione relativa all’impegno alla presentazione telematica e il prospetto degli importi dovuti;
- “*Soggetti*”, contenente i dati delle parti (dante causa e avente causa) risultanti dall’atto;
- “*Negozio - Comodato*”, nel quale vanno indicate le informazioni relative al contratto di comodato per cui si richiede la registrazione;
- “*Immobili*”, contenente i dati degli immobili qualora siano oggetto del contratto.

### Presentazione del modello

Il modello Rap va presentato esclusivamente in modalità telematica direttamente o per il tramite degli intermediari. Al modello Rap devono essere allegati in un unico *file*, in formato Tif e/o Tiff e PDF/A (PDF/A-1a o PDF/A-1b), i seguenti documenti:

- copia dell’atto da registrare, sottoscritto dalle parti;



il testo dell’atto da registrare deve essere redatto in modo che gli elementi essenziali siano leggibili tramite procedure automatizzate (ad esempio in formato elettronico o dattiloscritto). In caso contrario la richiesta di registrazione in modalità telematica non andrà a buon fine (verrà rilasciata un’apposita ricevuta) e il contribuente dovrà recarsi presso gli uffici dell’Agenzia delle entrate per completare la registrazione dell’atto.

- copia di eventuali documenti allegati all’atto da registrare (ad esempio scritture private, inventari, mappe, planimetrie e disegni).

La presentazione telematica del modello può essere effettuata anche presso gli uffici dell’Agenzia delle entrate da parte dei soggetti non obbligati alla registrazione telematica dei contratti di locazione presentando il modello Rap in formato cartaceo unitamente all’atto da registrare, sottoscritto dalle parti ed agli eventuali allegati.

In linea generale quindi è necessario indicare, nel nuovo modello Rap:

- la tipologia di contratto, se verbale o scritto;
- l'indicazione della durata del contratto, ovvero della sua natura a tempo indeterminato;
- l'indicazione relativa all'oggetto del contratto (bene mobile, bene immobile o universalità di beni);
- i dati del comodante;
- i dati del comodatario;
- i dati degli eventuali immobili oggetto del contratto.

### **Imposte**

Il sistema calcola in automatico le imposte dovute, registro e/o bollo e consente di versarle contestualmente tramite addebito su conto corrente.



**APPROFONDIMENTO 9: CREDITO D'IMPOSTA PER NUOVI INVESTIMENTI PER L'ANNO 2023**

Il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, introdotto dalla Legge di Bilancio 2020 in sostituzione del *super e iper* ammortamento, presenta importanti novità sia per gli investimenti effettuati nel 2023 sia per quelli "*prenotati*" entro il 31 dicembre 2022 (sono tali quelli effettuati entro una certa data del 2023 ma che alla predetta data del 31 dicembre 2022 è stato pagato un acconto prezzo di almeno il 20% con conferma d'ordine da parte del fornitore). In via preliminare, è bene ricordare che il momento di effettuazione dell'investimento, cui si ricollega l'individuazione della percentuale del credito d'imposta spettante, è disciplinato dalle seguenti regole (articolo 109, Tuir):

- consegna o spedizione per gli investimenti in proprietà;
- sottoscrizione del verbale di consegna per i beni acquisiti tramite *leasing*;
- ultimazione della prestazione per gli investimenti effettuati tramite contratto d'appalto, a meno che non sia previsti dei Sal intermedi nel qual caso si deve aver riguardo all'importo dei Sal liquidati nel periodo agevolato.

**Investimenti effettuati nel 2023**

La Legge di Bilancio 2022 (L. 234/2021) ha previsto la possibilità di fruire del credito d'imposta per nuovi investimenti effettuati a partire dal 1° gennaio 2023 solo per quelli aventi ad oggetto beni materiali ed immateriali "*Industria 4.0*" (per la cui individuazione si deve aver sempre riguardo agli Allegati "A" e "B" della L. 232/2016).

Si osserva che per gli investimenti di beni materiali e immateriali "*ordinari*" (diversi da quelli "*Industria 4.0*") effettuati a partire dal 1° gennaio 2023 non è più attribuito alcun credito d'imposta (fatto salvo per quelli prenotati entro il 31 dicembre 2022 di cui si dirà più avanti).

In particolare, per gli investimenti in beni materiali nuovi "*Industria 4.0*" effettuati nel triennio 2023-2025 (o entro il 30 giugno 2026 a condizione che entro il 31 dicembre 2025 sia stato pagato un acconto almeno del 20% e vi sia la conferma dell'ordine) il credito d'imposta spetta nelle seguenti misure:

- 20% fino a un importo di 2,5 milioni di euro;
- 10% per importi eccedenti 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- 5% per importo eccedenti 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro.

Per quanto riguarda gli investimenti in beni immateriali "*Industria 4.0*" effettuati nel triennio 2023-2025 (o entro il 30 giugno 2026 a condizione che entro il 31 dicembre 2025 sia stato pagato un acconto almeno del 20% e vi sia la conferma dell'ordine) il credito d'imposta spetta nella misura del 10% entro il limite massimo annuo di 1 milione di euro.

**Investimenti "*prenotati*" entro il 31 dicembre 2022**

Le Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) ha introdotto un'importante novità per gli investimenti "prenotati" entro il 31 dicembre 2022, consentendo un più ampio termine di consegna dei beni nel corso del 2023. Tuttavia, tale maggior termine è previsto solamente per gli investimenti in beni materiali "Industria 4.0" e non anche per gli investimenti in beni "ordinari" e per quelli immateriali 4.0. È bene ricordare che la "prenotazione" consente di fruire del maggior credito d'imposta previsto per gli investimenti in beni "Industria 4.0" effettuati nel 2022, e del credito d'imposta del 6% per quelli effettuati in beni "ordinari" nel 2022.

Più in dettaglio:

- per gli investimenti in beni materiali "Industria 4.0" prenotati entro il 31 dicembre 2022 il credito d'imposta spetta nella misura del 40%, fino ad un importo di 2,5 milioni di euro (la misura scende al 20% per importi eccedenti 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro, e al 10% per importi compresi tra 10 milioni di euro e 20 milioni di euro), se la consegna avviene entro il prossimo 30 settembre 2023 (e non più entro il 30 giugno 2023 come stabilito in origine dalla Legge di Bilancio 2022);
- per gli investimenti in beni immateriali 4.0 "prenotati" entro il 31 dicembre 2022 (per i quali il D.L. 50/2022 ha previsto un credito d'imposta del 50%), il credito d'imposta è stabilito nella misura del 50% (entro il limite massimo di investimenti pari a 1 milione di euro) se la consegna avviene entro il prossimo 30 giugno 2023 (termine invariato);
- per gli investimenti in beni ordinari "prenotati" entro il 31 dicembre 2022, il credito d'imposta spetta nella misura del 6% se la consegna avviene entro il 30 giugno 2023 (termine invariato).

È importante ricordare che l'Agenzia delle entrate (Telefisco 2019), con riguardo alla "prenotazione", ha precisato che qualora il corrispettivo effettivo risulti superiore a quello pattuito in origine, rendendo in tal modo insufficiente l'acconto versato per il raggiungimento del 20%, è comunque possibile applicare il maggior credito d'imposta per la parte di costo coperta dall'acconto, mentre sulla restante parte spetta il minor credito d'imposta.

### Esempio

La società Alfa Srl ha ordinato a fine dicembre 2022 un bene materiale nuovo "Industria 4.0" pattuendo un prezzo di 1 milione di euro, ricevendo la conferma d'ordine e corrispondendo un acconto di 200.000 euro (pari al 20%) entro il 31 dicembre 2022. Se al momento della consegna, che deve avvenire entro il 30 settembre 2023, il prezzo è ristabilito in 1,2 milioni di euro, il credito d'imposta in misura pari al 40% per 1 milione di euro (pari al prezzo pattuito in origine) e in misura pari al 20% sull'eccedenza di 200.000 euro.

### Adempimenti richiesti e utilizzo del credito d'imposta

Nulla è cambiato in relazione agli adempimenti richiesti per la fruizione del credito d'imposta, che di seguito si ricordano brevemente:



- nella fattura di acquisto deve essere riportata una dicitura del tipo “*acquisto per il quale è riconosciuto il credito d’imposta ex art. 1, commi da 1051 a 1063, Legge n. 178/2020*”;
- per gli investimenti in beni materiali ed immateriali “*Industria 4.0*” è necessario disporre di una perizia asseverata rilasciata da un tecnico abilitato (ingegnere o perito industriale iscritto al rispettivo Albo), ovvero di un certificato di conformità rilasciato da un ente accreditato, da cui risulti che il bene possiede le caratteristiche tecniche previste e la relativa interconnessione al sistema aziendale;
- inviare, entro il termine di presentazione del modello Redditi relativo al periodo d’imposta di effettuazione dell’investimento, una comunicazione al Mise. È bene ricordare che l’omesso invio di tale comunicazione non pregiudica la spettanza del credito d’imposta.

Il credito d’imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24 (codice tributo “6935” per i beni ordinari, “6936” per i beni materiali “*Industria 4.0*” e “6937” per quelli immateriali “*industria 4.0*”). L’utilizzo è effettuato:

- in 3 rate di pari importo;
- a decorrere dal periodo d’imposta di entrata in funzione (per i beni ordinari) o da quello in cui è avvenuta l’interconnessione (per quelli “*Industria 4.0*”).



**APPROFONDIMENTO 10: LE NOVITÀ DELL'AGEVOLAZIONE "NUOVA SABATINI"**

La Nuova Sabatini è l'agevolazione introdotta dal D.L. 69/2013 che ha l'obiettivo di facilitare l'accesso al credito delle imprese per acquistare o acquisire in *leasing* macchinari, attrezzature, impianti, beni strumentali ad uso produttivo e hardware, nonché *software* e tecnologie digitali.

Il Decreto interministeriale 22 aprile 2022, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 139 del 16 giugno 2022, contiene la nuova disciplina di attuazione delle misure di accesso all'agevolazione, in vigore dal 1° gennaio 2023: la Nuova Sabatini prevede la concessione di finanziamenti alle micro, piccole e medie imprese (a valere su un plafond di provvista presso la Cassa Depositi e Prestiti) e la concessione di un contributo in conto interessi calcolato forfettariamente.

Con la circolare n. 410823 del 6 dicembre 2022 il Ministero delle imprese e del Made in Italy ha chiarito che le fatture elettroniche, sia di acconto sia di saldo, riguardanti i beni per i quali sono state ottenute le agevolazioni dovranno riportare il Codice unico di progetto – Cup che sarà disponibile in sede di perfezionamento della domanda di accesso al contributo.

**La tipologia degli investimenti agevolati e la misura del contributo in conto interessi**

Per quanto riguarda i settori produttivi che sono ammessi all'agevolazione va ricordato che in linea di massima sono ammessi tutti i settori, compresi quindi quello agricolo e della pesca, con uniche eccezioni il settore finanziario e assicurativo.

Rientrano nell'agevolazione le pmi piccole e medie imprese che presentano dipendenti in misura inferiore ai 250 e un fatturato annuo non superiore ai 50 milioni di euro o, in alternativa, un totale di bilancio annuo non superiore ai 43 milioni di euro. A loro volta, le imprese che rispettano i parametri come sopra individuati, possono essere suddivise nelle seguenti classi:

- micro impresa quella con meno di 10 occupati e un fatturato annuo o un totale di bilancio non superiore ai 2 milioni di euro;
- piccola impresa quella con meno di 50 occupati e ha un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 10 milioni di euro;
- media impresa quella che possiede parametri tali da non poter essere considerata piccola ma, comunque, rientranti nel tetto dei 250 impiegati e 50 milioni euro o, in alternativa, 43 milioni di euro di totale di bilancio annuo.

Sono ammissibili i beni strumentali nuovi contabilizzabili nell'attivo patrimoniale alle voci:

B.II.2 – impianti e macchinari;

B.II.3 - attrezzature industriali e commerciali e

B.II.4 – altri beni

Sono agevolabili anche i *software* applicativi classificabili alle voci B.I.3 e B.I.4. In caso di stipula di *leasing* finanziario, l'impresa locataria deve esercitare anticipatamente l'opzione di acquisto prevista dal contratto, i cui effetti decorrono dal termine della locazione finanziaria.

Il finanziamento, che può essere assistito dalla garanzia del “Fondo di garanzia per le piccole e medie imprese” fino all’80%, deve essere di durata non superiore a 5 anni, di importo compreso tra 20.000 euro e 4.000.000 di euro ed interamente utilizzato per coprire gli investimenti ammissibili.

Il contributo in conto interessi concedibile è pari all’ammontare degli interessi convenzionali:

- calcolati al tasso del 2,75% annuo per gli investimenti in beni strumentali;
- calcolati al tasso del 3,575% annuo per gli investimenti 4.0 e gli investimenti *green*.

Non esiste alcuna correlazione tra il tasso di interesse applicato dalla banca/intermediario finanziario (deliberato autonomamente dall’istituto sulla base dei parametri individuali della pmi richiedente) e il contributo che viene concesso dal Ministero, che è forfettariamente individuato nei tassi indicati.

### Le modalità di presentazione dell’istanza dal 1° gennaio 2023

La domanda di agevolazione deve essere redatta secondo lo schema di cui all’allegato n. 1 della circolare n. 410823/2022 e va compilata in via telematica attraverso la procedura disponibile nella piattaforma informatica <https://benistrumentali.dgiai.gov.it>. Ad avvenuta compilazione della domanda sarà disponibile il Codice unico di progetto – Cup da riportare nelle fatture elettroniche.

La banca o l’intermediario finanziario ha la facoltà di ridurre l’importo del finanziamento richiesto in fase di presentazione dell’istanza ovvero di rideterminarne la durata e/o il profilo di rimborso.

<b>Acquisto di beni strumentali</b>	L’investimento deve essere capitalizzato e figurare nell’attivo patrimoniale per almeno 3 anni. Non sono agevolabili i costi relativi a commesse interne, le spese di funzionamento, le imposte e tasse, nonché i costi propedeutici alla sottoscrizione del contratto di finanziamento. Non sono, altresì, ammissibili i beni di importo inferiore a 500 euro, al netto dell’Iva.
<b>Stipula di contratto di leasing</b>	Il costo agevolabile è quello fatturato dal fornitore dei beni alla società di <i>leasing</i> . È obbligatorio che l’impresa locataria eserciti anticipatamente, al momento della stipula del contratto, l’opzione di acquisto prevista dal contratto medesimo, i cui effetti decorreranno dal termine della locazione finanziaria. Tale impegno può essere assunto attraverso un’appendice contrattuale che costituisce parte integrante del contratto stesso.

La circolare n. 410823 del 6 dicembre 2022 del Ministero delle imprese e del Made in Italy ha chiarito che le fatture elettroniche, sia di acconto sia di saldo, riguardanti i beni per i quali sono state ottenute le agevolazioni dovranno riportare il Codice unico di progetto – Cup che sarà disponibile in sede di perfezionamento della domanda di accesso al contributo, unitamente al riferimento alla norma istitutiva di cui all’articolo 2, comma 4, D.L. 69/2013. Nei § 10 e 13 della circolare sono, inoltre, chiarite la procedura di concessione del contributo e di erogazione delle agevolazioni.



Per i contratti di locazione finanziaria la deduzione del costo avviene in un arco temporale pari alla metà del periodo di ammortamento del bene strumentale, così come previsto dai coefficienti di ammortamento approvati dal D.M. 31 dicembre 1988. Pertanto, la scelta di effettuare l'investimento mediante un contratto di *leasing* prevederà una deduzione fiscale del costo dell'investimento in un periodo di tempo dimezzato rispetto all'acquisizione in proprietà (agevolata mediante la stipula di un contratto di finanziamento).



**APPROFONDIMENTO 11: NOVITÀ RIGUARDANTI LA FATTURA ELETTRONICA DAL 2023****Fattura elettronica per forfettari, minimi e associazioni**

Come già comunicato nei mesi scorsi, per effetto della disposizione contenuta nell'articolo 18, comma 2, D.L. 36/2022, sono stati aggiornati gli esoneri dall'obbligo di emissione della fattura elettronica. Di fatto sono state eliminate le ipotesi di esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica previste per:

- contribuenti "minimi";
- contribuenti in regime forfettario;
- soggetti (per lo più realtà sportive dilettantistiche) che hanno optato per il regime forfettario di cui alla L. 398/1991.

Tale obbligo, che sarà generalizzato a partire dal gennaio 2024 per i soggetti richiamati, dallo scorso 1° luglio 2022 e fino alla fine del 2023 prevede un periodo transitorio che interesserà solo i soggetti che verificano un determinato requisito dimensionale: sono infatti obbligati "i soggetti che nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a 25.000 euro".

Mentre per l'applicazione nel secondo semestre 2022 non vi erano dubbi (occorreva verificare i ricavi/compensi incassati nel 2021), qualche dubbio operativo era sorto in relazione alla verifica per l'applicazione dell'obbligo dal 2023: occorre verificare il superamento del limite nel 2021 o nel 2022? Tale dubbio è stato risolto dall'Agenzia delle entrate con la pubblicazione della risposta *faq* n. 150 del 22 dicembre 2022.

**Domanda**

*I contribuenti che nel 2021 erano in regime forfettario e non avevano superato il limite dei 25.000 euro di ricavi/compensi, ragguagliati ad anno previsto dall'articolo 18, D.L. 36/2022 (convertito in L. 79/2022 del 29 giugno 2022), se nel corso del 2022 hanno conseguito ricavi/compensi di importo superiore al citato limite sono obbligati alla fatturazione elettronica dal 1° gennaio 2023 o dal 1° gennaio 2024?*

**Risposta**

*La norma citata prevede che l'obbligo di fatturazione elettronica per i soggetti precedentemente esclusi "si applica a partire dal 1° luglio 2022 per i soggetti che nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a 25.000 euro, e a partire dal 1° gennaio 2024 per i restanti soggetti." Pertanto, come precisato anche dalla circolare n. 26/E/2022, solo per i contribuenti che nell'anno 2021 hanno conseguito ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, superiori a 25.000 è entrato in vigore dal 1° luglio 2022 l'obbligo di fatturazione elettronica. Per tutti gli altri soggetti forfettari l'obbligo decorrerà dal 1° gennaio 2024, indipendentemente dai ricavi/compensi conseguiti nel 2022.*

In definitiva, i forfettari che hanno dovuto transitare alla fattura elettronica dallo scorso 1° luglio 2022 saranno obbligati anche per il 2023, mentre chi ha potuto continuare per il 2022 ad emettere fatture cartacee lo potrà fare anche nel 2023, indipendentemente dall'ammontare dei ricavi o compensi conseguiti nel 2022.

Va ricordato che tali soggetti, ove interessati dall'obbligo di fatturazione elettronica, sono tenuti anche alla comunicazione delle operazioni transfrontaliere (il cosiddetto "esterometro") secondo le ordinarie regole.

Relativamente ai soggetti in regime forfettario 398/91 vale la pena segnalare che sussistono a oggi dubbi applicativi, riferiti soprattutto a coloro che presentano un esercizio sociale non coincidente con l'anno solare; poiché la norma non fa riferimento al "periodo d'imposta precedente" ma "all'anno precedente", per tale verifica si ritiene che anche nel caso di esercizio infrannuale (c.d. "a cavallo"), si debbano considerare i dati dell'anno solare.

Con riferimento ai medesimi soggetti (cioè gli enti non commerciali), con la circolare n. 26/E/2022 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che per l'obbligo di fatturazione elettronica occorre fare riferimento alle sole operazioni realizzate nella sfera commerciale dell'ente. Dalla richiamata formulazione non è tuttavia chiaro a quali ricavi l'ente non commerciale debba fare riferimento per verificare la sussistenza di tale obbligo e cioè se occorra fare riferimento a tutti i ricavi senza alcuna limitazione oppure ai soli ricavi commerciali, ricomprendendo anche i corrispettivi decommercializzati ex articolo 148, comma 3, Tuir e con esclusione dei soli proventi istituzionali (come ad es. le quote associative, le erogazioni liberali, i contributi a fondo perduto, etc.). Sarebbe opportuno sul punto un chiarimento ufficiale.

### Fattura elettronica settore sanitario

Si coglie l'occasione per segnalare anche un recente intervento del decreto milleproroghe riguardante l'emissione delle fatture da parte dei soggetti che operano nel settore sanitario.

Per effetto delle modifiche apportate, viene prorogato al 2023 il divieto di emissione della fattura elettronica tramite Sistema di Interscambio (SdI) a carico di:

- soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare a detto Sistema (articolo 10-bis, D.L. 119/2018);
- soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, con riguardo alle fatture relative a prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di persone fisiche (articolo 9-bis, comma 2, D.L. 135/2018, che richiama il citato articolo 10-bis, D.L. 119/2018).

Si evidenzia che questo non è un esonero, ma un **divieto** all'emissione della fattura elettronica, che quindi non potrà essere utilizzata neppure facoltativamente.

Sul tema va ricordato che il medesimo decreto milleproroghe ha prorogato dal 1° gennaio 2023 al 1° gennaio 2024 l'obbligo di adempiere alla memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei

corrispettivi al Sistema tessera sanitaria da parte dei soggetti che operano nel settore sanitario e che ne sono tenuti (ad esempio farmacie, parafarmacie, ottici).

\* \* \* \*

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

Distinti saluti.

Luca Galassi

