

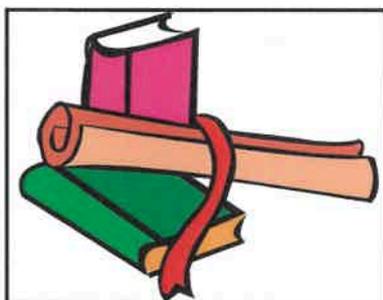


STUDIO MORINA
del prof. Tonino Morina

“Esperto Fiscale del Sole 24 Ore di Milano”

Via Vittorio Emanuele, 32, primo piano - 96015 – Francofonte (SR)
Tel. 095 /948840 - Fax 095 940659- telefonino 393 8285211

Novità dei modelli
Redditi 2022
Irap 2022
Isa 2022
Il contenzioso



Civitavecchia
24 giugno 2022

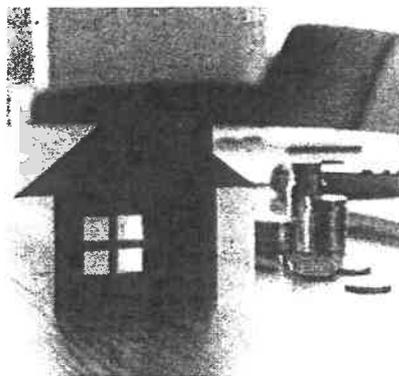
economia €

Bonus casa per under 36 al debutto nel modello 730

Nella dichiarazione dei redditi per gli acquisti fatti nel 2022 manca il rigo dove indicare il credito maturato quest'anno

L'agevolazione per i giovani di età inferiore a 36 anni, cosiddetto bonus "prima casa under 36", fa il suo debutto nel modello 730/2022. I giovani under 36, che hanno maturato un credito d'imposta nel 2021, a seguito dell'acquisto della prima casa assoggettata a Iva, dovranno compilare il rigo G8 della sezione sesta del quadro G "crediti d'imposta" del modello 730/2022. Il bonus spetta ai giovani che non devono avere compiuto 36 anni nel corso dell'anno in cui hanno acquistato la prima casa, e con un valore Isee non superiore a 40mila euro annui.

Come chiarito dall'agenzia delle Entrate, nella circolare 12/E del 14 ottobre 2021, l'agevolazione prevede l'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale e il riconoscimento di un credito d'imposta in caso di acquisto soggetto a Iva. L'agevolazione si applica anche alle pertinenze dell'immobile agevolato, come il box ad esempio, e le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono azzerate anche per gli atti soggetti a Iva. Il bonus "prima casa under 36", che vale per gli atti stipulati tra il 26 maggio 2021 e il 31 dicembre 2022, prevede inoltre l'esenzione dall'imposta sostitutiva per i mutui erogati per l'acquisto, la costruzione e la ristrutturazione di immobili a uso abitativo. L'Isee viene calcolato sui redditi percepiti e il patrimonio posseduto nel secondo anno precedente la presentazione all'Inps della dichiarazione sostitutiva unica (DSU), che è un documento che contiene i dati anagrafici, reddituali e



patrimoniali necessari a descrivere la situazione economica del nucleo familiare. Ai fini Isee, di norma, il nucleo familiare è costituito dai componenti la famiglia anagrafica alla data di presentazione della DSU. Per gli atti stipulati nel 2021, l'Isee è riferito al reddito e al patrimonio del 2019; per gli atti stipulati nel 2022, l'Isee è quello del 2020.

Il contribuente, al momento della stipula dell'atto di acquisto della casa di abitazione, deve dichiarare di avere un valore Isee non superiore a 40mila euro e di essere in possesso della relativa attestazione in corso di validità (o di aver già provveduto a richiederla in data anteriore o almeno contestuale alla stipula dell'atto). L'agevolazione prevede diversi vantaggi, che si estendono anche all'acquisto delle pertinenze dell'abitazione principale. In primo luogo, è prevista l'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale e, in caso di acquisto soggetto a Iva, è riconosciuto

anche un credito d'imposta pari all'imposta pagata per l'acquisto, che potrà essere utilizzato a sottrazione delle imposte dovute su atti, denunce e dichiarazioni dei redditi successivi alla data di acquisto o usato in compensazione tramite F24. Agevolazioni anche per i finanziamenti collegati all'acquisto, alla costruzione e alla ristrutturazione dell'immobile: con il bonus prima casa under 36, infatti, non è dovuta l'imposta sostitutiva delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e delle tasse sulle concessioni governative.

Il credito di imposta per l'acquisto della casa di abitazione da parte di giovani, cosiddetta "prima casa under 36", può essere fatto valere in sede di presentazione della prima dichiarazione dei redditi successiva all'acquisto, o della dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui è stato effettuato l'acquisto stesso. Al riguardo, si deve segnalare che nella modulistica dei Redditi persone fisiche 2022 e del modello 730/2022, è riportato uno specifico rigo (CR13, per il modello Redditi, G8, per il 730) dove indicare i dati relativi al credito maturato nel 2021. Non è invece previsto alcun rigo dove indicare i dati relativi al credito maturato nel 2022, nel caso di giovani che hanno proceduto all'acquisto nei primi mesi del 2022 e che intendono fare valere il bonus nel modello Redditi 2022 o nel modello 730/2022. In proposito, sono attesi ed urgenti i chiarimenti dell'agenzia delle Entrate.

MIMMA COCCIUFA
TONINO MORINA

Titoli proposti

Possibile spostare il versamento entro i termini per pagare le imposte sui redditi, con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese

**Contribuenti alla cassa
per chiudere i conti Iva del 2021**

Civitavecchia, 24 giugno 2022

Mimma Cocciufa e Tonino Morina

Il termine per versare l'Iva che risulta dalla dichiarazione annuale Iva 2022, per il 2021, è scaduto il **16 marzo 2022**.

Sono obbligati al pagamento i contribuenti con un saldo a debito d'importo superiore a 10,33 euro. L'importo poteva essere versato in un'unica soluzione entro il 16 marzo 2022, o a rate di pari importo, con l'aggiunta degli interessi dello **0,33 per cento** mensile.

Saldo Iva entro i termini per le imposte sui redditi

I contribuenti, che hanno presentato la dichiarazione annuale Iva 2022, per il 2021, in scadenza il 30 aprile 2022, possono versare il saldo Iva entro i termini previsti per i pagamenti a saldo 2021 e primo acconto per il 2022, risultanti dal modello Redditi 2022, per il 2021, applicando la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo 2022. I pagamenti, che risultano dal modello Redditi 2022, possono essere effettuati entro il 30 giugno 2022, o dal 1° luglio al 30 luglio 2022, sabato, che slitta al 22 agosto 2022, con lo 0,40% in più per ogni mese o frazione di mese successiva al 16 marzo 2022.

Il calcolo dello 0,40 per cento in più

L'esempio che segue riguarda un contribuente, che chiude la dichiarazione annuale Iva 2022, per il 2021, con un debito di 20mila euro e che non ha eseguito il versamento entro il 16 marzo 2022. Se il contribuente esegue il pagamento entro il 30 giugno 2022, il versamento dell'Iva relativa al saldo del 2021 è pari a:

- debito Iva 20.000 euro; maggiorazione totale 1,60% (0,40% dal 17 marzo al 18 aprile, più 0,40% dal 19 aprile al 16 maggio, più 0,40% dal 17 maggio al 16 giugno, più 0,40% dal 17 giugno al 30 giugno); 20 mila euro per 1,60%, 320 euro; importo dovuto 20.320 euro.

Il debito di 20.320 euro può essere:

- pagato a rate unitamente ai versamenti dei Redditi 2022;
- versato in unica soluzione insieme agli altri versamenti dei Redditi 2022.

Il contribuente può anche pagare il saldo Iva, maggiorato di un ulteriore 0,40%, dal 1° luglio 2022 al 30 luglio 2022, sabato, che slitta al 22 agosto 2022. Lo spostamento fino al 22 agosto è dovuto al fatto che la scadenza del 30 luglio, sabato, si sposta a lunedì primo agosto, che, per effetto della cosiddetta proroga feriale di agosto, si allunga fino al 20 agosto, che, cadendo nuovamente di sabato, si può spostare a lunedì 22 agosto. Nel caso del contribuente, che differisce il pagamento del saldo Iva 2022 di 20 mila euro, tenuto conto che la maggiorazione fino al 30 giugno 2022, è uguale a 320 euro, lo 0,40% in più, per l'ulteriore spostamento dal 1° luglio al 22 agosto 2022, deve essere calcolato

1 sull'importo di 20.320 euro. Perciò, lo 0,40% su 20.320 euro è
2 uguale a 81,28 euro; in totale **20.401,28** euro.

3 Resta fermo che, in caso di compensazione di debiti con i crediti
4 che scaturiscono dal modello Redditi 2022, se i crediti superano i
5 debiti, la maggiorazione dello 0,40% non è dovuta, nemmeno per
6 lo spostamento del saldo Iva dal 16 marzo 2022. Se i debiti del
7 modello Redditi 2022 sono superiori ai crediti, lo 0,40% si applica
8 sulla differenza.

9 ***Versamenti e presentazione modello Redditi 2022***

10 I pagamenti risultanti dal modello ***Redditi 2022 persone***
11 ***fisiche***, a titolo di saldo **2021** e primo acconto per il **2022**,
12 possono essere effettuati entro il **30 giugno 2022**, o **dal 1°**
13 ***luglio al 30 luglio 2022, sabato, che slitta al 22***
14 ***agosto 2022, con lo 0,40% in più.***

15 Il modello Redditi persone fisiche 2022 deve essere presentato:

- 16 • dal **2 maggio 2022 al 30 giugno 2022**, se la
17 presentazione viene fatta in forma cartacea tramite un ufficio
18 postale;
 - 19 • entro il **30 novembre 2022**, se la presentazione viene
20 fatta in via telematica, direttamente dal contribuente, o da un
21 intermediario abilitato.
- 22
23
24
25

Titoli proposti

Dal 2022, il limite massimo compensabile è passato “a regime” a **2milioni** per ciascun anno solare

Visto di conformità d’obbligo per compensare crediti d’importo superiore a 5mila euro

Francofonte, 9 giugno 2022

Giuseppe Morina e Tonino Morina

Per incrementare le compensazioni fiscali, con la legge di Bilancio per il 2022 (articolo 1, comma 72), dal 2022, il limite massimo compensabile è passato “a regime” a **2milioni di euro** per ciascun anno solare. Rimane fermo che, se l’importo dei crediti è superiore al limite, l’eccedenza può essere chiesta a rimborso nei modi ordinari, o può essere portata in compensazione nell’anno solare successivo.

Le regole per la compensazione

La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all’anno, dell’Iva, delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell’Irap, per importi superiori a 5mila euro annui, potrà essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell’istanza da cui il credito emerge. E’ consentito l’utilizzo di crediti per importi fino a 5mila euro annui, a partire dal primo gennaio successivo a quello di maturazione del credito. Il limite di 5mila euro si riferisce ai singoli tipi di credito emergenti dalla dichiarazione. Ad esempio, se dalla dichiarazione dei redditi emergono due diversi crediti

1 rispettivamente di ammontare non superiore a 5mila euro, ma
2 complessivamente d'importo superiore alla soglia, i crediti
3 potranno essere usati in compensazione senza apporre il visto di
4 conformità (circolare n. 10/E del 2014).

5 ***Il “visto” per i crediti superiori a 5mila euro***

6 I contribuenti, che intendono usare in compensazione crediti
7 relativi all'Iva o alle altre imposte, per importi superiori a 5mila
8 euro annui, devono chiedere l'apposizione del visto di conformità
9 dei dati delle dichiarazioni predisposte dalle quali emerge il
10 credito. Il “visto” può essere apposto: dal responsabile del centro di
11 assistenza fiscale; dagli iscritti negli albi dei dottori commercialisti,
12 dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
13 dai soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di
14 periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria,
15 artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di
16 diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o
17 equipollenti o diploma di ragioneria. E' prevista un'alternativa al
18 visto di conformità. Riguarda le società di capitali, nei casi in cui è
19 esercitato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-*bis* del
20 codice civile. Questo significa che l'organo di controllo ha
21 verificato la regolare tenuta e conservazione delle scritture
22 contabili ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva e che è stata
23 verificata la corrispondenza dei dati, esposti nella dichiarazione,
24 alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla
25 relativa documentazione.

Il professionista, che ha i requisiti per il rilascio del visto di

1 conformità, e che intende usare in compensazione crediti per
2 **importi superiori a 5mila euro annui**, può apporre il
3 visto di conformità sulla propria dichiarazione senza alcun obbligo
4 di rivolgersi a terzi. E' cioè ammessa l'auto – certificazione del
5 visto di conformità. Per il pagamento delle somme dovute a seguito
6 di indebite compensazioni, non è possibile avvalersi della
7 compensazione. E' cioè escluso l'impiego di crediti per
8 compensare le somme dovute per il recupero di crediti d'imposta
9 usati indebitamente.

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

13 giugno 2022

I termini di versamento delle imposte per le società di capitali

Autore: **Giovani Riccio**

I soggetti IRES effettuano il versamento del saldo 2020 e del primo acconto 2021 entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, 30 giugno 2022 per i soggetti solari, ferma restando la possibilità di differire il versamento di 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo, 30 luglio 2022 per i soggetti solari.

Per questi ultimi, considerato che tale giorno cade di sabato, sarebbe differito al 1° agosto 2022; tuttavia, stante la sospensione "agostana" dal 1° al 20, considerato che anche tale ultima data è sabato, il differimento è al 22 agosto 2022.

Il secondo (o unico) acconto dei soggetti IRES è effettuato entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo alla chiusura del periodo di imposta (30 novembre 2022 per i soggetti solari).

Le società di capitali, analogamente a quanto avviene per gli altri contribuenti, possono versare in unica soluzione, ovvero rateizzare il versamento dei saldi e dei primi acconti: in tal caso le rate successive alla prima devono essere versate entro il 16 di ciascun mese (salvo quella del mese di agosto che, ordinariamente differita al 20 per la citata pausa feriale, quest'anno è differita al 22 cadendo il 20 di sabato).

La rateazione, in tutti i casi, non può andare oltre il 16 novembre 2022.

Nel caso, quindi, di soggetti IRES solari che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, prescindendo dalla rateizzazione e dalla maggiorazione, i termini di versamento sono:

- saldi IRES ed IRAP 2021 e primi acconti 2022 al 30 giugno 2022;
- secondi acconti 30 novembre 2022.

In ipotesi di opzione per il differimento con la maggiorazione dello 0,4%, prescindendo dalla rateizzazione, i termini sono:

- saldi IRES ed IRAP 2021 e primi acconti 2022 al 22 agosto 2022 (differimento in quanto sia il 30 luglio, che il 20 agosto 2022 cadono di sabato);
- secondi acconti 30 novembre 2022.

Come previsto dall'articolo 17 del [D.P.R. 435/2001](#), "i soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio,

versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio".

Si tratta, ad esempio, delle società che approvano il bilancio nel mese di giugno 2022 in applicazione dell'articolo 2364, comma 2, c.c., che consente, al ricorrere di determinate condizioni, l'approvazione del bilancio nel maggior termine di 180 giorni.

In tali casi, quindi, prescindendo dalla rateizzazione e dalla maggiorazione, i termini di versamento sono:

- **saldi IRES ed IRAP 2021 e primi acconti al 22 agosto 2022** (differimento poiché il 31 luglio 2022 è domenica ed il 20 agosto 2022 è sabato);
- **secondi acconti 30 novembre 2022.**

I soggetti solari che approvano il bilancio a giugno ed intendono fruire della maggiorazione dello 0,40%, prescindendo dalla rateizzazione, sono tenuti al rispetto dei seguenti termini:

- **saldi IRES ed IRAP 2021 e primi acconti al 21 settembre 2022** (30 giorni successivi al 22 agosto);
- **secondi acconti 30 novembre 2022.**

È bene precisare che *"se il bilancio non è approvato nel termine stabilito, in base alle disposizioni di legge di cui al precedente periodo, il versamento è comunque effettuato entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso"* (articolo 17, citato). È possibile, anche in assenza di approvazione del bilancio, fruire del differimento oneroso pagando lo 0,40%.

Titoli proposti:

La legge è entrata in vigore il **primo gennaio**, ma si deve intendere una norma di **carattere interpretativo**, valida cioè anche per il passato ed utile per eliminare i tanti contenziosi in corso

Dal 2022, stop all'Irap per i singoli imprenditori, artisti e professionisti

***Mimma Cocciufa
Tonino Morina***

Dal primo gennaio 2022, l'Irap non è più dovuta dai singoli imprenditori, artisti e professionisti. Dopo tanti anni di liti inutili, per l'Irap, cioè l'imposta regionale sulle attività produttive, che è entrata in vigore dal 1998, in sostituzione della vecchia Ilor, imposta locale sui redditi, finalmente, il legislatore, con la legge di Bilancio per il 2022, ha messo la parola "fine" escludendo dall'Irap i singoli imprenditori, artisti e professionisti. E' infatti stabilito che <<A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge>> cioè a decorrere dal 2022, <<l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni>>.

Addio alla cosiddetta "autonoma organizzazione"

Con le nuove regole, scompare anche il concetto di autonoma organizzazione, in base al quale si intende che l'attività può anche prescindere dalla presenza del titolare. Rimane fermo che, di norma, l'attività professionale o artistica non può essere esercitata in assenza del titolare, in virtù della personalità dell'incarico e

1 della rilevanza decisiva delle sue qualità. Per la Cassazione, le
2 imprese individuali e i singoli artisti o professionisti sono esclusi
3 dall'Irap, anche se esercitano l'attività con dipendenti (Cassazione,
4 sezioni unite civili, sentenza 9451/16, depositata il 10 maggio
5 2016). Per i giudici di legittimità, l'Irap non si deve pagare quando
6 l'apporto dell'artista, del professionista o dell'imprenditore, con
7 l'impiego di pochi beni strumentali e con dipendenti con mansioni
8 di segreteria o meramente esecutive, costituiscono l'esclusiva
9 attività produttiva, fermo restando che l'attività esercitata non può
10 in alcun modo prescindere dall'opera dell'artista o professionista o
11 dell'imprenditore. Per essere più chiari, in base alla legislazione
12 vigente fino al 31 dicembre 2021, senza cioè considerare la novità
13 legislativa del 2022, che ha comunque escluso dall'Irap tutte le
14 <<persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e
15 professioni>>:

16 ❖ una persona fisica che, ad esempio, esercita un'attività di
17 commercio al dettaglio di frutta e verdura con due o più
18 dipendenti, si può considerare in possesso del requisito della
19 <<autonoma organizzazione tale da determinare
20 l'assoggettabilità>> all'Irap; la frutta e verdura può essere
21 indifferentemente venduta dal titolare dell'impresa o dai suoi
22 dipendenti;

23 ❖ al contrario, un artista o un professionista non è in possesso
24 del requisito della "autonoma organizzazione" ed è pertanto
25 escluso dall'Irap in quanto la sua presenza è <<indispensabile allo
svolgimento della propria attività>>.

Il lavoratore autonomo non organizzato è escluso dall'Irap

1 E' ormai pacifico che l'esercizio di un'attività artistica o
2 professionale non organizzata, priva, cioè, dell'apporto di capitale
3 e di lavoro altrui, non è soggetta a Irap (Corte di cassazione,
4 sentenza 13 giugno 2007, n. 13811, e numerose altre pronunciate
5 all'udienza dell'8 febbraio 2007). Sulla scorta di questa
6 giurisprudenza e della sentenza della Corte costituzionale 10
7 maggio 2001, n. 156, è inutile e dispendioso da parte degli uffici
8 dell'agenzia delle Entrate pretendere l'applicazione dell'Irap in
9 presenza di professionisti o artisti, che esercitano un'attività
10 artistica non organizzata, priva, cioè, dell'apporto di capitale e di
11 lavoro altrui, con l'eccezione di impiego di personale che è di
12 mero ausilio per lo svolgimento dell'attività. Vale la pena ripetere
13 che, in base alla predetta sentenza della Corte costituzionale,
14 l'attività professionale e di lavoro autonomo, ancorché svolta con
15 carattere di abitualità, può essere esercitata in assenza di
16 organizzazione di capitali o lavoro altrui (cioè senza una
17 "autonoma organizzazione"), con la conseguenza che, in tali casi,
18 risulta mancante il presupposto per l'applicazione dell'Irap.
19 L'artista o professionista senza "autonoma organizzazione" è
20 escluso dal pagamento dell'Irap anche se i compensi corrisposti a
21 terzi sono rilevanti e se il reddito dichiarato è d'importo elevato.
22 Purtroppo, ancora oggi, in materia di Irap, gli uffici sono soliti
23 proseguire un inutile e defatigante contenzioso, anche quando è
24 palese l'inesistenza del presupposto impositivo, in quanto non
25 esiste la cosiddetta "autonoma organizzazione".

Il Fisco non deve ripetere l'errore dell'Ilor

1 Gli uffici delle Entrate devono fare di tutto per evitare la
2 prosecuzione di inutili e dispendiosi contenziosi con i contribuenti
3 che sono esclusi dall'Irap per inesistenza del presupposto
4 impositivo. Questo anche per evitare la beffa subita dai lavoratori
5 autonomi con la nota sentenza n. 42 del 25 marzo 1980, della Corte
6 Costituzionale, emessa in materia di imposta locale sui redditi
7 (acronimo ILOR). La ormai "storica" sentenza riconobbe
8 l'esclusione dall'Ilor solo ai contribuenti che non avevano mai
9 pagato l'Ilor o riconosciuto il rimborso ai contribuenti che avevano
10 una lite aperta (anche se questi ultimi, in alcuni casi, a distanza di
11 oltre 40 anni, sono ancora in attesa di ricevere il rimborso).
12 Vennero beffati i contribuenti che avevano pagato l'Ilor, poi
13 soppressa nel 1998 e sostituita proprio dall'Irap, ma che non
14 avevano contestato l'applicazione del tributo. Insomma, venne
15 applicato il principio "chi ha avuto, ha avuto, chi ha dato, ha dato",
16 che beffò i contribuenti più rispettosi e diligenti. Il "guaio" è che,
17 come insegna la Cassazione, la strada intrapresa per l'Irap sembra
18 ripetere la vicenda Ilor. Per la Cassazione, sezioni unite civile,
19 infatti, <<La strada intrapresa non è diversa>> per <<l'Irap, la
20 quale, pur essendo una imposta diversa dall'Ilor, presuppone,
21 comunque e soprattutto alla luce delle indicazioni emergenti dalla
22 sentenza n. 156 del 2001 della Corte costituzionale, che il lavoro
23 autonomo possa essere legittimamente inciso solo qualora vi sia
24 "organizzazione di capitali o lavoro altrui", ossia quando vi sia un
25 quid pluris che ecceda il lavoro personale di colui che svolge
l'attività di riferimento>> (sentenza 26 maggio 2009, n. 12108).

1 Anche sulla base degli insegnamenti della Cassazione, si può
2 sperare che gli uffici non ripetano gli errori del passato,
3 costringendo i contribuenti, che sono esclusi dall'Irap, a un
4 dispendioso e inutile contenzioso.

5 ***Stop all'Irap per i singoli imprenditori,***
6 ***artisti e professionisti***

7 Con la norma entrata in vigore il primo gennaio 2022, sono in ogni
8 caso esclusi dall'Irap tutte le persone fisiche esercenti attività
9 commerciali ed esercenti arti e professioni. La legge si deve
10 intendere di carattere interpretativo, valida cioè anche per il
11 passato ed utile per eliminare i tanti contenziosi in corso. La norma
12 si è infatti resa necessaria anche perché "recepisce" il consolidato
13 ed univoco orientamento dei giudici di legittimità, che escludono
14 dall'Irap i singoli imprenditori, artisti o professionisti. Si può
15 sperare che gli uffici evitino di proseguire un contenzioso inutile e
16 perdente. Per escludere qualsiasi diversa interpretazione da quella
17 voluta dalla legge, come si è detto, la nuova norma, per il singolo
18 imprenditore, artista o professionista, cancella anche il concetto di
19 <<autonoma organizzazione>>. Così come per l'Ilor, il lavoratore
20 autonomo, che esercita l'attività di artista o professionista, è
21 sempre escluso dall'Irap, a prescindere dall'eventuale impiego di
22 rilevanti beni strumentali e del numero dei dipendenti. Quod lex
23 voluit dixit. In claris non fit interpretatio. Ciò che la legge volle,
24 disse. Nella chiarezza non c'è bisogno di interpretazione.

ISA 2022 – definite le cause di esclusione per il 2022

Francofonte, 15 giugno 2022

Giuseppe Morina

Tonino Morina

Per il periodo d'imposta 2021 a seguito del decreto ministeriale del 29 aprile 2022, sono previste tre cause di esclusione dagli ISA 2022, di natura straordinaria, legati all'emergenza epidemiologica Covid – 19, detto coronavirus. Riguardano, esattamente, i contribuenti:

1. **che nell'anno fiscale 2021 hanno subito una riduzione dei ricavi o dei compensi di almeno il 33% rispetto al medesimo ammontare dell'anno 2019** (ultimo anno prima del subentro della crisi sanitaria):

o **causa di esclusione "q"** (modello ISA) – **codice di esclusione 15** (modello Redditi);

2. **che hanno iniziato l'attività ai fini IVA** (le istruzioni dei modelli circoscrivono espressamente il perimetro di esenzione ai contribuenti che hanno "*aperto la partita*") **dal primo gennaio 2019 in poi**:

o **causa di esclusione "r"** (modello ISA) – **codice di esclusione 16** (modello Redditi);

3. **che esercitano "in maniera prevalente" una delle attività individuate dai codici ateco elencati** nella Tabella 2 in allegato alla parte generale delle istruzioni del modello ISA 2022 (elenco riportato nel seguito):

o **causa di esclusione "s"** (modello ISA) – **codice di esclusione 17** (modello Redditi).

In tutti e tre i casi il modello ISA va comunque compilato e trasmesso, ma solo con finalità statistica.

I codici *ateco* elencati, e riportati nel seguito, individuano quelle attività imprenditoriali che più delle altre sono state soggette a

1 limitazioni, durante l'anno fiscale 2021, a causa delle misure
2 adottate per rispondere al perdurare dell'emergenza sanitaria.

3 **TABELLA 2 – ELENCO DEI CODICI ATTIVITÀ ESCLUSI**
4 **PER IL PERIODO DI IMPOSTA 2021**

5 14.11.00 - Confezione di abbigliamento in pelle e similpelle

6 14.20.00 - Confezione di articoli in pelliccia

7 47.71.40 - Commercio al dettaglio di pellicce e di abbigliamento
8 in pelle

9 49.31.00 - Trasporto terrestre di passeggeri in aree urbane e
10 suburbane

11 49.32.10 - Trasporto con taxi

12 49.32.20 - Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa
13 con conducente

14 49.39.01 - Gestioni di funicolari, skilift e seggiovie se non facenti
15 parte dei sistemi di transito urbano o suburbano

16 49.39.09 - Altre attività di trasporti terrestri di passeggeri nca

17 59.14.00 - Attività di proiezione cinematografica

18 79.11.00 - Attività delle agenzie di viaggio

19 79.12.00 - Attività dei tour operator

20 79.90.19 - Altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza
21 turistica non svolte dalle agenzie di viaggio nca

22 79.90.20 - Attività delle guide e degli accompagnatori turistici

23 85.52.01 - Corsi di danza

24 90.04.00 - Gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture
25 artistiche

92.00.02 - Gestione di apparecchi che consentono vincite in
denaro funzionanti a moneta o a gettone (limitatamente alla
raccolta delle giocate per conto del concessionario mediante gli
apparecchi per il gioco lecito con vincite in denaro di cui
all'articolo 110, comma 6 del *Testo unico delle leggi di pubblica*

1 *sicurezza, di cui al Regio Decreto 18 giugno 1931, numero 773, in*
2 *veste di esercenti o possessori degli apparecchi medesimi)*

3 93.11.10 - Gestione di stadi

4 93.11.20 - Gestione di piscine

5 93.11.30 - Gestione di impianti sportivi polivalenti

6 93.11.90 - Gestione di altri impianti sportivi nca

7 93.13.00 - Gestione di palestre

8 93.19.92 - Attività delle guide alpine

9 93.21.01 - Gestione di parchi di divertimento, tematici e acquatici,
10 nei quali sono in genere previsti spettacoli, esibizioni e servizi

11 93.21.02 - Gestione di attrazioni e attività di spettacolo in forma
12 itinerante o di attività dello spettacolo viaggiante svolte con
13 attrezzature smontabili, in spazi pubblici e privati

14 93.29.10 - Discoteche, sale da ballo nightclub e simili

15 93.29.30 - Gestione di apparecchi che non consentono vincite in
16 denaro funzionanti a moneta o a gettone

17 93.29.90 - Altre attività di intrattenimento e di divertimento nca

18 94.99.20 - Attività di organizzazioni che perseguono fini culturali,
19 ricreativi e la coltivazione di hobby

20 94.99.90 - Attività di altre organizzazioni associative nca
21
22
23
24
25

***Gli indici sintetici di affidabilità fiscale
risultano spesso inaffidabili***

Francofonte, 15 giugno 2022

Giuseppe Morina

Tonino Morina

Il voto 6, che a scuola significa promozione, per gli Isa significa bocciatura. Per gli Isa, da uno a sei, non si passa l'esame del Fisco. Chi vuole la promozione Isa, deve pagare, nel senso che è permesso l'adeguamento, aumentando i componenti positivi, cioè i ricavi o i compensi dichiarati. Con i nuovi Isa, il Fisco valuta l'affidabilità fiscale del contribuente attribuendo un voto, da 1 a 10, che è l'espressione della media aritmetica di una serie di indicatori elaborati dal programma "il tuo Isa". Il livello di affidabilità minima deve essere superiore a sei. Per migliorare il basso voto Isa, il contribuente esercente impresa, arte o professione, può migliorare il punteggio di affidabilità. È possibile farlo, per esempio, correggendo eventuali errori commessi in fase di compilazione del modello Isa, che possono avere condizionato negativamente il punteggio di uno o più indicatori elementari, oppure indicando in dichiarazione ulteriori componenti positivi che non risultano dalle scritture contabili e che sono rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, dell'Irap e dell'Iva. Per quanto riguarda l'Iva, in particolare, al maggior volume d'affari dichiarato si applica l'aliquota media.

1 Il voto basso, quindi, può essere migliorato dal contribuente se lo
2 stesso decide di dichiarare maggiori componenti positivi rispetto a
3 quelli risultanti dalle scritture contabili. Rispetto agli studi di
4 settore, dove il programma Ge. Ri. Co. (gestione dei ricavi e
5 compensi) indicava il ricavo o compenso puntuale di riferimento,
6 per l'Isa è il contribuente che può aumentare i ricavi o compensi,
7 stabilendo a che livello adeguarsi. Non è necessario arrivare al
8 massimo punteggio di 10.

9 I contribuenti con voti bassi possono effettuare adeguamenti, per
10 arrivare a punteggi pari o superiori a 8 ed ottenere gli specifici
11 benefici come contribuenti "virtuosi", quale, ad esempio,
12 l'accorciamento di un anno dei termini di decadenza per l'attività
13 di accertamento, con riferimento al reddito di impresa e di lavoro
14 autonomo, nonché all'Iva.

Isa pari o superiore a 8,5

15 I contribuenti con livelli di affidabilità almeno pari a 8,5 sono
16 esclusi dagli accertamenti basati sulle presunzioni semplici.

Isa pari o superiore a 9

17 I contribuenti con livelli di affidabilità almeno pari a 9 sono
18 esclusi:

- 19 ➤ dall'applicazione della disciplina delle società non operative,
20 cosiddette società di comodo;
- 21 ➤ dalla determinazione sintetica del reddito complessivo, a
22 condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di
23 due terzi il reddito dichiarato.

24 ***Le note difensive per chi non intende adeguarsi***

25

1 Resta fermo che il contribuente soggetto agli Isa, anche in caso di
2 punteggio non superiore a sei, non è obbligato ad eseguire alcun
3 adeguamento. La scelta di adeguare i ricavi o compensi stimati dal
4 nuovo strumento induttivo, così com'era per gli studi di settore o i
5 parametri, è una facoltà del contribuente. Per di più, come si è
6 detto, per l'Isa, il contribuente può aumentare i ricavi o compensi,
7 stabilendo a che livello adeguarsi, senza cioè l'obbligo di
8 raggiungere il punteggio più alto. La valutazione va fatta caso per
9 caso, in particolare, nei casi in cui il contribuente ha commesso
10 qualche "peccato" di cui farsi perdonare. Invece, nei casi in cui il
11 contribuente ritiene di non doversi adeguare, perché non ha evaso
12 nulla, è bene che lo stesso lo faccia presente, indicando i motivi
13 del mancato adeguamento nelle note del modello Isa. Ad esempio,
14 un'annotazione, che significa anticipare la difesa da una eventuale
15 richiesta di chiarimenti da parte del Fisco sul mancato
16 adeguamento, può essere la seguente: <<Il contribuente non
17 esegue alcun adeguamento ai fini degli indici sintetici di
18 affidabilità fiscale (Isa), in quanto le entrate dichiarate sono quelle
19 effettivamente conseguite e regolarmente registrate sui libri
20 contabili. La grave crisi economica, che da più anni attraversa il
21 settore nel quale opera il contribuente, non consente in alcun
22 modo di dichiarare più entrate di quelle effettivamente conseguite
23 e regolarmente dichiarate>>. Va comunque detto che gli
24 adeguamenti richiesti dagli Isa sono, di norma, più bassi di quelli
25 chiesti dagli studi di settore per raggiungere il cosiddetto ricavo o
compenso puntuale di riferimento stimato da Ge. Ri. Co.

Circolare 16/E del 16 giugno 2020

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

DOMANDA

Laddove non ricorra una delle cause di esclusione normativamente previste, ma il contribuente ritenga di operare in condizioni di particolare eccezionalità, può considerarsi escluso dall'applicazione degli Isa?

RISPOSTA

Nel richiamare le indicazioni fornite per il precedente quesito, vale la pena ricordare anche che il contribuente, soprattutto nel caso in cui l'applicazione degli Isa determini un basso punteggio di affidabilità, ha sempre la possibilità di evidenziare nel campo Note aggiuntive del software di applicazione "Il tuo Isa", particolari circostanze specifiche riferibili alle condizioni di svolgimento della propria attività che, seppur non annoverate tra quelle che per legge o per decreto determinano una causa di esclusione, potrebbero non essere adeguatamente colte con l'applicazione degli indici.

PF

Modello REDDITI 2022

Periodo d'imposta 2021

PERSONE FISICHE 2022

Istruzioni per la compilazione

■ FASCICOLO 1

DATI PERSONALI Compilazione del frontespizio

FAMILIARI A CARICO

- QUADRO RA - Redditi dei terreni
- QUADRO RB - Redditi dei fabbricati e altri dati
- QUADRO RC - Redditi di lavoro dipendente e assimilati
- QUADRO CR - Crediti d'imposta
- QUADRO RP - Oneri e spese
- QUADRO LC - Cedolare secca sulle locazioni
- QUADRO RN - Determinazione dell'IRPEF
- QUADRO RV - Addizionale regionale e comunale all'IRPEF
- QUADRO DI - Dichiarazione integrativa
- QUADRO RX - Risultato della dichiarazione

■ FASCICOLO 2

- QUADRO RH Redditi di partecipazione in società di persone e assimilate
- QUADRO RL Altri redditi
- QUADRO RM Redditi soggetti a tassazione separata e imposta sostitutiva
- QUADRO RT Plusvalenze di natura finanziaria
- QUADRO RR Contributi previdenziali
- MODULO RW investimenti all'estero e/o attività estere di natura finanziaria - monitoraggio - VIE/VAFE
- QUADRO AC Comunicazione dell'amministratore di condominio
- PERSONE FISICHE Guida alla compilazione
- NON RESIDENTI del Modello REDDITI 2022

■ FASCICOLO 3

Istruzioni comuni ai quadri RE - RF - RG - RD - RS

Novità della disciplina del reddito d'impresa e di lavoro autonomo

- QUADRO RE Lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni
- QUADRO RF Impresa in contabilità ordinaria
- QUADRO RG Impresa in regime di contabilità semplificata
- QUADRO LM imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità - Regime forfetario
- QUADRO RD Allevamento di animali, produzione di vegetali ed altre attività agricole
- QUADRO RS Prospetti comuni ai quadri RA, RD, RE, RF, RG, RH e LM
- QUADRO RQ Imposte sostitutive e addizionali all'irpef
- QUADRO FC Redditi dei soggetti controllati non residenti (CFC)
- QUADRO NR Nuovi residenti
- QUADRO CE Credito di imposta per redditi prodotti all'estero
- QUADRO TR Imposizione in uscita e valori fiscali in ingresso
- QUADRO RU Crediti di imposta concessi a favore delle imprese

- i contribuenti che hanno conseguito plusvalenze e redditi di capitale da assoggettare ad imposta sostitutiva da indicare nei quadri RT e RM.
- i docenti titolari di cattedre nelle scuole di ogni ordine e grado, che hanno percepito compensi derivanti dall'attività di lezioni private e ripetizioni e che intendono fruire della tassazione sostitutiva, presentano anche il quadro RM del modello REDDITI Persone Fisiche 2022;



Anche nel caso in cui non siano obbligati, i contribuenti possono comunque presentare la dichiarazione dei redditi per far valere eventuali oneri sostenuti, deduzioni e/o detrazioni non attribuite o attribuite in misura inferiore a quella spettante oppure per chiedere il rimborso di eccedenze di imposta derivanti dalla dichiarazione presentata nel 2021 o da acconti versati nello stesso anno.

5. Termini e modalità di presentazione della dichiarazione

Quando si presenta la dichiarazione

Sulla base delle disposizioni del D.P.R. n. 322 del 1998, e successive modifiche, il Modello REDDITI Persone Fisiche 2022 deve essere presentato entro i termini seguenti:

- dal 2 maggio 2022 al 30 giugno 2022 se la presentazione viene effettuata in forma cartacea per il tramite di un ufficio postale;
- entro il 30 novembre 2022 se la presentazione viene effettuata per via telematica, direttamente dal contribuente ovvero se viene trasmessa da un intermediario abilitato alla trasmissione dei dati.

I termini che scadono di sabato o in un giorno festivo sono prorogati al primo giorno feriale successivo.

Come si presenta la dichiarazione

Salvo i casi sotto descritti, tutti i contribuenti sono obbligati a presentare la dichiarazione Modello REDDITI 2022 esclusivamente per via telematica, direttamente o tramite intermediario abilitato.

Sono esclusi da tale obbligo e pertanto possono presentare il modello REDDITI 2022 cartaceo, presso un qualsiasi ufficio postale, i contribuenti che:

- pur possedendo redditi che possono essere dichiarati con il mod. 730, non possono presentare il mod. 730;
- pur potendo presentare il mod. 730, devono dichiarare alcuni redditi o comunicare dati utilizzando i relativi quadri del modello REDDITI (RM, RS, RT, RW);
- devono presentare la dichiarazione per conto di contribuenti deceduti.

Reperibilità dei modelli

Dal 2020, il modello REDDITI e le relative istruzioni sono reperibili sul sito internet dell'Agenzia delle entrate: www.agenziaentrate.gov.it. È possibile compilare le dichiarazioni utilizzando anche i modelli predisposti mediante strumenti informatici, purché conformi a quelli approvati dall'Agenzia delle Entrate (moduli a striscia continua, stampati con stampanti laser). I suddetti modelli possono essere stampati in bianco e nero. Nello stesso sito internet è disponibile altresì uno speciale formato elettronico per i soggetti che utilizzano sistemi tipografici ai fini della conseguente riproduzione.

Modalità di presentazione

La dichiarazione REDDITI Persone Fisiche può essere presentata:

- a) per via telematica, direttamente dal dichiarante;
- b) per via telematica, tramite un intermediario abilitato ai sensi dell'art. 3, comma 3, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni;
- c) consegnando una copia cartacea presso un qualsiasi ufficio postale nei casi previsti.

In caso di presentazione telematica, la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate. La prova della presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione attestante l'avvenuto ricevimento dei dati, rilasciata sempre per via telematica.



Il servizio telematico restituisce immediatamente dopo l'invio, un messaggio che conferma solo l'avvenuta ricezione del file e in seguito fornisce all'utente un'altra comunicazione attestante l'esito dell'elaborazione effettuata sui dati pervenuti, che, in assenza di errori, conferma l'avvenuta presentazione della dichiarazione.

a) Presentazione diretta da parte del contribuente

I soggetti che scelgono di trasmettere direttamente la propria dichiarazione devono utilizzare i servizi telematici Entratel o Fisconline in base ai requisiti posseduti per il conseguimento dell'abilitazione.

Per le modalità di abilitazione visitare l'apposita sezione del sito dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.gov.it.

b) Presentazione tramite un intermediario abilitato

Gli intermediari individuati ai sensi dell'art. 3, comma 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni, sono obbligati a trasmettere, per via telematica, all'Agenzia delle Entrate, sia le dichiarazioni da loro predisposte per conto del dichiarante sia quelle predisposte dal dichiarante stesso e per le quali hanno assunto l'impegno alla presentazione per via telematica.

Sono obbligati alla presentazione telematica delle dichiarazioni da loro predisposte gli intermediari abilitati appartenenti alle seguenti categorie:

- iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria;

Detta comunicazione di ricezione telematica costituisce per il dichiarante prova di presentazione della dichiarazione e dovrà essere conservata dal medesimo, unitamente all'originale della dichiarazione e alla restante documentazione per il periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, in cui possono essere effettuati gli eventuali controlli;

- conservare copia delle dichiarazioni trasmesse, anche su supporti informatici, per lo stesso periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, ai fini dell'eventuale esibizione in sede di controllo.

Al contribuente spetta il compito di verificare il puntuale rispetto dei suddetti adempimenti da parte dell'intermediario, segnalando eventuali inadempienze a qualsiasi ufficio della regione in cui è fissato il proprio domicilio fiscale e rivolgersi eventualmente ad altro intermediario per la trasmissione telematica della dichiarazione per non incorrere nella violazione di omissione della dichiarazione.

Comunicazione di avvenuta presentazione della dichiarazione

La comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuta presentazione della dichiarazione per via telematica, è trasmessa, attraverso lo stesso canale, al soggetto che ha effettuato l'invio.

Tale comunicazione è consultabile nella Sezione "Ricevute" del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, riservata agli utenti registrati ai servizi telematici. La stessa comunicazione di ricezione può essere richiesta senza limiti di tempo (sia dal contribuente che dall'intermediario) a qualunque Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

In relazione alla verifica della tempestività delle dichiarazioni presentate per via telematica, si considerano tempestive le dichiarazioni trasmesse entro i termini previsti dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni, ma scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i cinque giorni successivi alla data contenuta nella comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta il motivo dello scarto (cfr. circolare del Ministero delle Finanze – Dipartimento delle Entrate n. 195/E del 24 Settembre 1999).

Responsabilità dell'intermediario abilitato

In caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni per via telematica da parte dei soggetti intermediari abilitati, è applicata a questi ultimi la sanzione prevista dall'art. 7-bis del Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

È prevista altresì la revoca dell'abilitazione quando nello svolgimento dell'attività di trasmissione delle dichiarazioni vengono commesse gravi o ripetute irregolarità, ovvero in presenza di provvedimenti di sospensione irrogati dall'ordine di appartenenza del professionista o in caso di revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività da parte dei centri di assistenza fiscale.

6. Modalità e termini di versamento

Termini di versamento

Tutti i versamenti a saldo che risultano dalla dichiarazione, compresi quelli relativi al primo acconto, devono essere eseguiti **entro il 30 giugno 2022** ovvero **entro il 30 luglio 2022**.



I contribuenti che scelgono di versare le imposte dovute (saldo per l'anno 2021 e prima rata di acconto per il 2022) nel periodo dal 1° luglio al 30 luglio 2022 devono applicare sulle somme da versare la maggiorazione dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo. I termini che scadono di sabato o in un giorno festivo sono prorogati al primo giorno feriale successivo.

Gli importi delle imposte che scaturiscono dalla dichiarazione devono essere versati arrotondati all'unità di euro, così come determinati nella dichiarazione stessa. Se, invece, l'ammontare indicato in dichiarazione deve essere successivamente elaborato (rateazioni) prima di essere versato, si applica la regola generale dell'arrotondamento al centesimo di euro (es. euro 10.000,752 arrotondato diventa euro 10.000,75; euro 10.000,755 arrotondato diventa euro 10.000,76; euro 10.000,758 arrotondato diventa euro 10.000,76) trattandosi di importi che non si indicano in dichiarazione ma direttamente nel modello di versamento F24.



Per le imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi che non superano ciascuna l'importo di euro 12,00, non vanno effettuati i versamenti né la compensazione delle singole imposte (IRPEF e addizionali).

Acconti

Acconti IRPEF e cedolare secca per l'anno 2022

Nel modello REDDITI vanno riportati, se dovuti, l'ammontare dell'acconto Irpef e dell'acconto per la cedolare secca per l'anno 2022. Si rinvia alle istruzioni fornite rispettivamente ai righe RN61 e LC2 per la determinazione degli acconti dovuti.

Acconto Addizionale Comunale all'IRPEF dovuto per l'anno 2022

Per l'anno d'imposta 2022 è dovuto l'acconto per l'addizionale comunale all'IRPEF. Si rinvia alle istruzioni fornite al rigo RV17 per la determinazione dell'acconto dovuto.

Come si effettuano i versamenti

Tutti i contribuenti per il pagamento delle imposte devono utilizzare il modello di versamento F24.

I contribuenti titolari di partita Iva sono obbligati ad effettuare i versamenti in via telematica con le seguenti modalità:

1) direttamente:

mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate ("F24 web" e "F24 online") utilizzando i canali Entratel o Ficonline mediante i servizi di internet banking messi a disposizione dagli intermediari della riscossione convenzionati con l'Agenzia (banche, Poste Italiane e Agenti della riscossione, prestatori di servizi di pagamento).

2) tramite gli intermediari abilitati (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.) che:

- sono abilitati al canale telematico Entratel dell'Agenzia delle Entrate e aderiscono a una specifica convenzione con la medesima Agenzia (servizio "F24 cumulativo");

Sugli importi rateizzati sono dovuti gli interessi nella misura del 4 per cento annuo, da calcolarsi secondo il metodo commerciale, tenendo conto del periodo decorrente dal giorno successivo a quello di scadenza della prima rata fino alla data di scadenza della seconda.

Si ricorda che gli interessi da rateazione non devono essere cumulati all'imposta, ma devono essere versati separatamente.

I contribuenti **non titolari di partita IVA** possono effettuare il pagamento della prima rata entro il **30 giugno 2022** ovvero entro il **22 agosto 2022 (il 30 luglio 2022 cade di sabato)** maggiorando l'importo dovuto dello 0,40 per cento a titolo d'interesse corrispettivo. Per le rate successive si applicano gli interessi indicati nella seguente tabella:

RATA	VERSAMENTO	INTERESSI %	VERSAMENTO (*)	INTERESSI %
1 ^a	30 giugno	0,00	22 agosto	0,00
2 ^a	22 agosto	0,33	31 agosto	0,09
3 ^a	31 agosto	0,66	30 settembre	0,42
4 ^a	30 settembre	0,99	31 ottobre	0,75
5 ^a	31 ottobre	1,32	30 novembre	1,08
6 ^a	30 novembre	1,65		

(*) In questo caso l'importo da rateizzare deve essere preventivamente maggiorato dello 0,40 per cento.

I contribuenti **titolari di partita IVA** possono anch'essi effettuare il pagamento della prima rata entro il **30 giugno 2022**, ovvero entro il **22 agosto 2022 (il 30 luglio 2022 cade di sabato)** maggiorando l'importo dovuto dello 0,40 per cento a titolo d'interesse corrispettivo. Per le rate successive si applicano gli interessi indicati nella seguente tabella:

RATA	VERSAMENTO	INTERESSI %	VERSAMENTO (*)	INTERESSI %
1 ^a	30 giugno	0,00	22 agosto	0,00
2 ^a	18 luglio	0,18	22 agosto	0,00
3 ^a	22 agosto	0,51	16 settembre	0,33
4 ^a	16 settembre	0,84	17 ottobre	0,66
5 ^a	17 ottobre	1,17	16 novembre	0,99
6 ^a	16 novembre	1,50		

(*) In questo caso l'importo da rateizzare deve essere preventivamente maggiorato dello 0,40 per cento.

7. La compensazione

Il contribuente ha la facoltà di **compensare** nei confronti dei diversi enti impositori (Stato, INPS, Enti Locali, INAIL, ENPALS) i **crediti e i debiti risultanti dalla dichiarazione** e dalle denunce periodiche contributive.

Il modello di pagamento unificato F24 permette di indicare in apposite sezioni sia gli importi a credito utilizzati sia gli importi a debito dovuti. Il pagamento si esegue per la differenza tra debiti e crediti.



Il modello F24 deve essere presentato in ogni caso da chi opera la compensazione, anche se il saldo finale indicato risulti uguale a zero per effetto della compensazione stessa. Tale operazione permette a tutti gli enti di venire a conoscenza delle compensazioni effettuate in modo da poter regolare le reciproche partite di debito e credito.

Possono avvalersi della compensazione tutti i contribuenti, a favore dei quali risulti un credito d'imposta dalla dichiarazione e dalle denunce periodiche contributive. In particolare, per quanto riguarda i crediti contributivi, possono essere versate in modo unitario, in compensazione con i predetti crediti, le somme dovute, per esempio, all'INPS da datori di lavoro, committenti di lavoro parasubordinato e concedenti e dagli iscritti alle gestioni speciali artigiani e commercianti e alla gestione separata dell'INPS. È compensabile anche l'IVA che risulti dovuta in relazione agli ulteriori componenti positivi (e al conseguente maggior volume d'affari) dichiarati ai fini degli indici sintetici di affidabilità fiscale.

I crediti che risultano dal Modello REDDITI 2022 possono essere utilizzati per compensare debiti dal giorno successivo a quello della chiusura del periodo di imposta per cui deve essere presentata la dichiarazione da cui risultano i suddetti crediti. In via di principio, quindi, tali crediti possono essere utilizzati in compensazione a partire dal mese di gennaio, purché ci siano le seguenti condizioni:

- il contribuente sia in grado di effettuare i conteggi relativi;
- il credito utilizzato per effettuare la compensazione sia quello effettivamente spettante sulla base delle dichiarazioni presentate successivamente.

In base all'art. 3, comma 1, del decreto legge n. 124 del 2019, la compensazione del credito, per un importo superiore a 5.000 euro annui può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge (cfr. risoluzione n. 110/E del 31 dicembre 2019).

Per utilizzare in compensazione un credito di importo superiore a 5.000 (articolo 3 del decreto-legge n. 50 del 2017) è necessario richiedere l'apposizione del visto di conformità (Legge di stabilità 2014, art. 1, comma 574).

Il visto di conformità non è richiesto con riferimento ai crediti d'imposta derivanti da agevolazioni, ad eccezione di quelli il cui presupposto è riconducibile alle imposte sui redditi e alle relative addizionali (si veda sul punto la circolare n. 28 del 2014). Tuttavia, con riferimento a quest'ultima tipologia di crediti d'imposta, non è necessario il visto di conformità per l'utilizzo del credito residuo derivante dalla precedente dichiarazione, sempre che non siano maturati e utilizzati crediti nuovi di importo superiore al limite oltre il quale è richiesto il visto di conformità.

A partire dall'anno 2021 il **limite massimo** dei crediti di imposta rimborsabili in conto fiscale e/o compensabili è di **euro 2.000.000**, per ciascun anno solare.

Qualora l'importo dei crediti spettanti sia superiore a tali limiti, la somma in eccesso può essere chiesta a rimborso nei modi ordinari oppure può essere portata in compensazione nell'anno solare successivo.

È importante ricordare che l'importo dei crediti utilizzati per compensare debiti relativi alla stessa imposta non ha rilievo ai fini del limite massimo di **euro 2.000.000**, anche se la compensazione viene effettuata attraverso il modello F24.

I soggetti che intendono effettuare la compensazione prevista dall'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate secondo modalità tecniche definite con apposito provvedimento del direttore della medesima Agenzia delle entrate.

A prescindere dalla tipologia di compensazione effettuata, resta fermo l'obbligo di presentare il modello F24 "a saldo zero" esclusivamente attraverso i predetti servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 11, comma 2, lett. a), del D.L. n. 66 del 2014 (cfr. risoluzione n. 110/E del 31 dicembre 2019).

È consentito ripartire liberamente le somme a credito tra importi a rimborso e importi da compensare.

Gli importi a credito che il contribuente sceglie di utilizzare in compensazione ai sensi del D. Lgs. n. 241 del 1997 non devono essere necessariamente utilizzati in via prioritaria per compensare i debiti risultanti dalla dichiarazione. Ad esempio, l'eccedenza a credito IRPEF può essere utilizzata per compensare altri debiti (imposte sostitutive, ritenute) piuttosto che per diminuire l'acconto IRPEF.

Il contribuente può avvalersi del tipo di compensazione che ritiene più indicata alle sue esigenze e, conseguentemente, utilizzare gli importi a credito:

- in compensazione ai sensi del D. Lgs. n. 241 del 1997, utilizzando il modello F24, per il pagamento dei debiti relativi ad una diversa imposta, alle ritenute ed ai contributi. In tal caso, il contribuente è obbligato a compilare e presentare il modello di pagamento F24 anche se, per effetto dell'eseguita compensazione, il modello stesso presenti un saldo finale uguale a zero;
- in diminuzione degli importi a debito relativi alla medesima imposta. In tal caso, il contribuente può scegliere se esporre la compensazione esclusivamente nel modello di dichiarazione ovvero anche nel modello F24.



Per alcune esemplificazioni del modo di procedere consultare in Appendice "Scelta della compensazione".

I **crediti INPS** risultanti dal Modello DM10/2 possono essere compensati nel modello F24 a partire dalla data di scadenza della presentazione della denuncia da cui emerge il credito contributivo, a condizione che il contribuente non ne abbia richiesto il rimborso nella denuncia stessa, barrando l'apposita casella del quadro I. La compensazione può essere effettuata entro 12 mesi dalla data di scadenza della presentazione della denuncia da cui emerge il credito.

Possono essere compensati, inoltre, i crediti risultanti dalla liquidazione effettuata nel quadro RR del Modello REDDITI 2022 relativo agli iscritti alle gestioni speciali artigiani e commercianti ed ai professionisti senza cassa iscritti alla gestione separata lavoratori autonomi dell'INPS. La compensazione può essere effettuata fino alla data di scadenza di presentazione della dichiarazione successiva.

I **crediti INAIL** utilizzabili in compensazione sono quelli risultanti dall'autoliquidazione dell'anno in corso. Tali crediti possono essere compensati fino al giorno precedente la successiva autoliquidazione.

Così un credito derivante dall'autoliquidazione 2021/2022 in scadenza al 18 febbraio 2022, potrà essere utilizzato in compensazione dalla medesima data fino al giorno precedente la successiva autoliquidazione. L'eventuale quota di credito che risulterà non utilizzata alla data di scadenza finale sarà oggetto di rimborso.

Non possono essere utilizzati in compensazione con debiti nei confronti di altri Enti i crediti derivanti da conteggi e rettifiche dell'INAIL.

PARTE II: GUIDA ALLA COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

Il modello base deve essere compilato da tutti i contribuenti non esonerati dall'obbligo della presentazione della dichiarazione. Ciascun contribuente è tenuto ad utilizzare esclusivamente i quadri relativi ai redditi posseduti.

1. Le novità di quest'anno

■ Le principali novità contenute nel modello REDDITI PF 2022, periodo d'imposta 2021, sono le seguenti:

- 1 **Visto Superbonus**: con riferimento alle spese per interventi rientranti nel Superbonus, per le quali il contribuente fruisce della detrazione in dichiarazione, sostenute a decorrere dal 12 novembre 2021, a fronte di fatture emesse da tale data, è richiesto l'apposizione del visto di conformità;
- 2 **Riduzione della pressione fiscale del lavoratore dipendente**: dall'anno d'imposta 2021 l'importo annuale del trattamento integrativo e dell'ulteriore detrazione è aumentato a 1.200 euro;
- 3 **Credito d'imposta prima casa under 36**: è possibile la fruizione in dichiarazione del credito d'imposta maturato dagli *under 36* con ISEE non superiore a 40.000 euro per l'acquisto della prima casa assoggettato ad IVA;
- 4 **Superbonus**: dall'anno d'imposta 2021, per le spese per l'abbattimento delle barriere architettoniche sostenute congiuntamente agli interventi sismabonus e ecobonus, è possibile fruire dell'aliquota maggiorata del 110%;

- 5 **Colonnine di ricarica:** per gli interventi di installazione delle colonnine di ricarica iniziati nel 2021 sono previsti dei nuovi limiti di spesa;
- 6 **Recupero del patrimonio edilizio:** è possibile fruire della detrazione prevista per il recupero del patrimonio edilizio anche per le spese di sostituzione del gruppo elettrogeno di emergenza esistente con generatori di emergenza a gas di ultima generazione;
- 7 **Bonus mobili:** è innalzato a 16.000 euro il limite massimo delle spese per cui è possibile fruire della relativa detrazione;
- 8 **Spese veterinarie:** è stato innalzato a 550 euro il limite massimo delle spese veterinarie per cui è possibile fruire della relativa detrazione;
- 9 **Spese per i conservatori:** è possibile fruire della detrazione del 19 per cento per le spese sostenute per l'iscrizione dei ragazzi ai conservatori, agli AFAM, a scuole di musica iscritte nei registri regionali nonché a cori, bande e scuole di musica riconosciuti da una pubblica amministrazione, per lo studio e la pratica della musica.
- Si può fruire della detrazione, fino ad un importo non superiore per ciascun ragazzo a 1.000 euro, solo se il reddito complessivo non supera i 36.000 euro;
- 10 **Comparto sicurezza:** è stato innalzato a 609,50 euro l'importo della detrazione spettante agli appartenenti al comparto sicurezza (decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 27 ottobre 2021);
- 11 **Depuratori:** è possibile fruire in dichiarazione del credito d'imposta per i depuratori acqua e riduzione consumo di contenitori in plastica;
- 12 **Locazioni brevi:** dall'anno 2021 il regime delle locazioni brevi è applicabile solo ai contribuenti che destinano a locazione non più di 4 immobili.

2. Informazioni preliminari

Correzione del Modello 730/2022

Se il contribuente, dopo aver presentato il Modello 730/2022, si è accorto di non aver fornito tutti gli elementi da indicare in dichiarazione, l'integrazione e/o la rettifica possono comportare:

■ **un maggior credito o un minor debito** (ad esempio oneri non precedentemente indicati) o non influire sulla determinazione dell'imposta risultante dalla dichiarazione originaria. In questo caso il contribuente può presentare entro il 25 ottobre 2022 un Modello 730 integrativo con la relativa documentazione, ovvero un Modello REDDITI 2022, entro il 30 novembre 2022 (correttiva nei termini), oppure entro il termine previsto per la presentazione del Modello REDDITI relativo all'anno successivo (dichiarazione integrativa a favore). La differenza rispetto all'importo del credito o del debito risultante dal Modello 730 potrà essere indicata a rimborso, ovvero come credito da portare in diminuzione per l'anno successivo.

Inoltre il contribuente può presentare una dichiarazione integrativa entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (dichiarazione integrativa – art. 2 comma 8 del D.P.R. 322 del 1998). In questo caso l'importo a credito, potrà essere utilizzato in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa.

Si ricorda che, anche se il modello precedente è stato presentato al datore di lavoro o all'ente pensionistico, il Modello 730 integrativo deve essere presentato ad un intermediario che può chiedere un compenso;

■ **un maggior debito o un minor credito** (ad esempio, redditi in tutto o in parte non indicati). In questo caso il contribuente deve presentare un Modello REDDITI 2022 Persone fisiche:

- entro il 30 novembre 2022, (correttiva nei termini), e pagare direttamente le somme dovute compresa la differenza rispetto all'importo del credito risultante dal Modello 730, che verrà comunque rimborsato dal sostituto d'imposta;
- entro il termine previsto per la presentazione del Modello REDDITI relativo all'anno successivo (dichiarazione integrativa) e pagare direttamente le somme dovute;
- entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione e pagare direttamente le somme dovute.

Il Modello REDDITI può essere presentato dai lavoratori dipendenti che si sono avvalsi dell'assistenza anche nei casi in cui è intervenuta la cessazione del rapporto con il datore di lavoro, al fine di ottenere il rimborso delle somme che risultano a credito dal prospetto di liquidazione. Detto credito può comunque essere riportato direttamente nella dichiarazione da presentare nell'anno successivo, quale eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione, senza necessità di presentare un Modello REDDITI sostitutivo. Quest'ultima procedura potrà essere seguita anche dagli eredi che, in caso di decesso del contribuente, presentano la dichiarazione dei redditi del deceduto in qualità di eredi.

Correzione del Modello REDDITI 2022

Nell'ipotesi in cui il contribuente intenda rettificare o integrare una dichiarazione già presentata, deve compilare una nuova dichiarazione, completa di tutte le sue parti. In tal modo è possibile esporre redditi non dichiarati in tutto o in parte ovvero evidenziare oneri deducibili per i quali spetta la detrazione, non indicati in tutto o in parte in quella precedente.

Per le modalità di compilazione della dichiarazione si rinvia al Capitolo 3 "Compilazione del frontespizio", alla voce "Tipo di dichiarazione".

CERTIFICAZIONE UNICA 2022

Per i dati da riportare nel Modello REDDITI 2022 contenuti nella Certificazione Unica 2022, le istruzioni di compilazione indicano in quali punti della certificazione gli stessi siano indicati.

Dichiarazione presentata dagli eredi

Per le persone decedute la dichiarazione deve essere presentata da uno degli eredi. Sul frontespizio del Modello devono essere indicati il codice fiscale e gli altri dati personali del contribuente deceduto. L'erede deve compilare l'apposito riquadro del frontespizio "Riservato a chi presenta la dichiarazione per altri", secondo le indicazioni fornite nelle istruzioni, e sottoscrivere la dichiarazione.

Per ulteriori informazioni sulle modalità di compilazione vedere le istruzioni per la compilazione del frontespizio, alla voce "Dichiarazione presentata dagli eredi o da altri soggetti diversi dal contribuente".

ISA

Indici sintetici di affidabilità fiscale

2022

Modello per la comunicazione dei dati rilevanti
ai fini dell'applicazione ed elaborazione
degli indici sintetici di affidabilità fiscale

ISTRUZIONI PARTE GENERALE

1. IL MODELLO ISA

Il Modello ISA costituisce parte integrante del modello REDDITI 2022 ed è utilizzato per la dichiarazione dei dati rilevanti ai fini della applicazione e dell'aggiornamento degli indici sintetici di affidabilità fiscale (di seguito ISA).

Gli ISA sono disciplinati dall'articolo 9-bis del Decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, così come convertito dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96 (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 23 giugno 2017).

I modelli ISA approvati e le relative istruzioni sono disponibili sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.gov.it.

Nella presente "Parte generale" sono contenute le istruzioni comuni a tutti gli ISA.

2. ISA

2.1 Cosa sono

Gli ISA sono uno strumento di *compliance* finalizzato, nell'ambito del percorso di rinnovamento dei rapporti tra cittadini e amministrazione finanziaria, a favorire l'emersione spontanea di basi imponibili, a stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e a rafforzare la collaborazione tra i contribuenti e la Pubblica Amministrazione.

Gli ISA rappresentano la sintesi di indicatori elementari volti a verificare la normalità e la coerenza della gestione dell'impresa o dell'attività professionale, con riferimento a diverse basi imponibili.

Il contribuente, tramite l'applicazione degli ISA, può verificare, in fase dichiarativa, il proprio grado di affidabilità fiscale in base al posizionamento su una scala di valori da 1 a 10 (10 corrisponde al punteggio di massima affidabilità).

In relazione ai diversi livelli di affidabilità fiscale conseguenti all'applicazione degli ISA, determinati anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi, sono riconosciuti i seguenti benefici:

- a) esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'imposta sul valore aggiunto e per un importo non superiore a 20.000 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'imposta regionale sulle attività produttive;
- b) esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto per un importo non superiore a 50.000 euro annui;
- c) esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, anche ai fini di quanto previsto al secondo periodo del comma 36-decies dell'articolo 2 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148;
- d) esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- e) anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con riferimento al reddito d'impresa e di lavoro autonomo, e dall'articolo 57, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- f) esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.

2.2 Chi li applica

Gli ISA si applicano agli esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo che svolgono, come "attività prevalente", attività per le quali risulta approvato un ISA (si veda la successiva TABELLA 1 – ELENCO DEGLI ISA PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2021) e che non presentano una causa di esclusione (si veda successivo paragrafo 2.3).

Per "attività prevalente" s'intende l'attività dalla quale deriva, nel corso del periodo d'imposta, il maggiore ammontare di ricavi o di compensi. Al riguardo si precisa che ai fini dell'individuazione dell'ISA da applicare in relazione all'"attività prevalente", si deve tenere conto del complesso di attività considerate dal medesimo ISA. I contribuenti che esercitano più attività devono preliminarmente valutare se due o più delle attività esercitate sono comprese nello stesso ISA; in tale ipotesi, ai fini della determinazione dell'attività prevalente, si devono sommare i ricavi o compensi provenienti dalle attività che, seppur contraddistinte da diversi codici attività, rientrano nel campo di applicazione del medesimo ISA.

Inoltre, l'individuazione dell'attività prevalente è effettuata con riferimento a una stessa categoria reddituale. Pertanto, se il contribuente svolge diverse attività, alcune delle quali in forma d'impresa e altre in forma di lavoro autonomo, lo stesso contribuente determina sia l'attività prevalente relativa al complesso delle attività svolte in forma d'impresa sia l'attività prevalente relativa al complesso delle attività svolte in forma di lavoro autonomo, a cui successivamente applica i diversi ISA eventualmente approvati per ciascuna di tali attività.

Specifiche indicazioni, nei casi in cui è prevista una diversa modalità di determinazione dell'attività prevalente, sono fornite nelle istruzioni dei singoli ISA.

2.3 Chi non li applica

Sono esclusi dall'applicazione degli ISA:

- a) i contribuenti che hanno iniziato l'attività nel corso del periodo d'imposta;
- b) i contribuenti che hanno cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta;

- c) i contribuenti che dichiarano ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi ISA. Si osserva che, per gli ISA CG40U, CG50U, CG69U e CK23U, ai fini della determinazione del limite di esclusione dall'applicazione degli ISA, i ricavi devono essere aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali valutate in base a quanto previsto dagli articoli 92 e 93 del TUIR;
- d) i contribuenti che non si trovano in condizioni di normale svolgimento dell'attività (si veda box successivo "Per saperne di più");
- e) i contribuenti che si avvalgono del regime forfetario agevolato, previsto dall'articolo 1, commi da 54 a 89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111, e che determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari;
- f) i contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo ISA, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente, comprensivi di quelli delle eventuali attività complementari previste dallo specifico ISA, superi il 30 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati (si veda anche il successivo paragrafo 2.3.1);
- g) i contribuenti con categoria reddituale diversa da quella per la quale è stato approvato l'ISA e, quindi, da quella prevista nel quadro dei dati contabili contenuto nel modello ISA approvato per l'attività esercitata;
- h) gli Enti del Terzo settore non commerciali che optano per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 80 del Decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017. L'esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea di cui all'art. 108 del TFUE (art. 101, comma 10, del Decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017);
- i) le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario ai sensi dell'articolo 86 del Decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017. L'esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea di cui all'art. 108 del TFUE (art. 101, comma 10, del Decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017);
- l) le imprese sociali di cui al decreto legislativo n. 112 del 3 luglio 2017. L'esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea di cui all'art. 108 del TFUE (art. 18, comma 9, del Decreto legislativo n. 112 del 3 luglio 2017);
- m) le società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate e delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;
- n) i soggetti che esercitano, in ogni forma di società cooperativa le attività di "Trasporto con taxi" - codice attività 49.32.10 e di "Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente" - codice attività 49.32.20, di cui all'ISA BG72U;
- o) le corporazioni dei piloti di porto esercenti le attività di cui all'ISA CG77U;
- p) i soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione partecipanti a un gruppo IVA di cui al Titolo V-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- q) i contribuenti che hanno subito una diminuzione dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), ovvero dei compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, di almeno il 33 per cento nel periodo d'imposta 2021 rispetto al periodo d'imposta 2019;
- r) i soggetti che hanno aperto la partita I.V.A. a partire dal 1° gennaio 2019;
- s) i contribuenti che esercitano, in maniera prevalente, le attività economiche individuate dai codici attività riportati in allegato alle presenti istruzioni (si veda la successiva TABELLA 2 – ELENCO DEI CODICI ATTIVITÀ ESCLUSI PER IL PERIODO DI IMPOSTA 2021).

I contribuenti esclusi dall'applicazione degli ISA non sono tenuti alla compilazione del relativo modello ISA ad eccezione di quelli di cui alle precedenti lettere f) (si veda successivo par. 2.3.1), p), q), r) e s).

2.3.1 Il prospetto Imprese multiattività

I contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa che non rientrano nello stesso ISA, qualora l'importo complessivo dei ricavi dichiarati afferenti alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati, pur non applicando l'ISA, sono comunque tenuti alla compilazione del relativo modello, comprensivo del prospetto multiattività, per la sola acquisizione dati (si veda precedente par. 2.3).

Nel prospetto occorre indicare:

- nel **rigo 1**, il codice ISA e il totale dei ricavi derivanti dalle attività rientranti nell'ISA afferente l'attività prevalente;
- nel **rigo 2**, il codice attività e i relativi ricavi, derivanti dall'attività secondaria. L'attività secondaria è quella associata al maggior ammontare dei ricavi derivanti dalla attività che non è compresa nell'ISA per cui si presenta il modello;
- nel **rigo 3**, i ricavi derivanti dalle attività per le quali si percepiscono aggi o ricavi fissi, al netto del prezzo corrisposto al fornitore.

Si tratta, ad esempio:

- degli aggi conseguiti dai rivenditori di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, indipendentemente dal regime di contabilità adottato;
 - dei ricavi derivanti dalla gestione di ricevitorie; dalla vendita di schede e ricariche telefoniche, schede e ricariche prepagate per la visione di programmi *pay per view*, abbonamenti, biglietti e tessere per i mezzi pubblici, *viacard*, tessere e biglietti per parcheggi; dalla gestione di concessionarie superenalotto, lotto;
 - dei ricavi conseguiti per la vendita dei carburanti e dai rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e di periodici anche su supporti audiovisivomagnetici;
 - la riscossione di bollo auto, canone rai e multe;
- nel **rigo 4**, i ricavi derivanti da attività non indicate nei rigi precedenti.

L'importo da indicare nel campo "Ricavi" del prospetto è costituito dalla sommatoria dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d), e) del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, degli altri proventi considerati ricavi (ad esclusione di quelli di cui all'art. 85, lett. f) del TUIR) nonché delle variazioni delle rimanenze relative ad opere forniture e servizi di durata ultrannuale riferiti all'ISA indicato nel corrispondente campo.

Pertanto, l'importo da indicare nel campo "Ricavi" corrisponde alla descrizione degli importi previsti nei righe Fo1 + Fo2 (campo 1) – Fo2 (campo 2) + Fo7 – Fo6 del quadro F dei dati contabili.

Esempio.

– Ricavi derivanti dall'attività X (ISA BM01U) 250.000 (25%)

– Ricavi derivanti dall'attività Y (ISA CM02U) 650.000 (65%)

– Ricavi derivanti dall'attività Z (ISA CD02U) 100.000 (10%)

Totale ricavi 1.000.000. Supponiamo che per le precedenti attività non siano stati percepiti aggi.

Il contribuente, in tale ipotesi, compila il modello ISA CM02U, con l'indicazione dei dati (contabili ed extracontabili) riferiti all'intera attività d'impresa esercitata.

Nel prospetto Imprese multiattività indica:

– al rigo 1, il codice dell'ISA "CM02U" e i ricavi pari a 650.000;

– al rigo 2 il codice attività afferente l'attività X e i ricavi pari a 250.000;

– al rigo 4, i ricavi pari a 100.000 afferenti l'attività Z.

Specifiche indicazioni sono fornite nelle istruzioni dei singoli ISA nei casi in cui, nei decreti ministeriali di approvazione degli stessi, è previsto un trattamento particolare delle attività complementari.

Gli ISA per i quali sono previste tali particolarità sono: CD12U, CG36U; CG37U; CG44U; CG54U; CG60U; CM13U; BM80U; CM85U.

Per saperne di più - Periodo di non normale svolgimento dell'attività

A titolo esemplificativo, si considera non normale svolgimento dell'attività:

- a) il periodo in cui l'impresa è in liquidazione ordinaria, oppure in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
- b) il periodo in cui l'impresa non ha ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale, ad esempio perché:
 - la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività si è protratta oltre il primo periodo d'imposta, per cause indipendenti dalla volontà dell'imprenditore;
 - non sono state rilasciate le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività;
 - è svolta esclusivamente un'attività di ricerca propedeutica allo svolgimento dell'attività produttiva di beni e servizi, sempreché l'attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni e servizi e quindi la realizzazione di proventi;
- c) il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per tutto il periodo d'imposta a causa della ristrutturazione di tutti i locali in cui viene esercitata l'attività;
- d) il periodo in cui l'imprenditore individuale o la società hanno ceduto in affitto l'unica azienda;
- e) il periodo in cui il contribuente ha sospeso l'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura;
- f) la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata. È il caso, ad esempio, di un imprenditore che fino ad aprile ha svolto l'attività "Commercio all'ingrosso di prodotti di salumeria" (codice attività – 46.32.20, compreso nell'ISA BM21U) e da maggio in poi quella di "Trasporto con taxi" (codice attività – 49.32.10 – compreso nell'ISA BG72U).
Al contrario, non costituisce causa di esclusione la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata qualora le due attività (quella cessata e quella iniziata) siano contraddistinte da codici attività compresi nello stesso ISA;
- g) per i professionisti, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari;
- h) nel caso di eventi sismici:
 - se vi sono danni ai locali destinati all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili (attestati dalle relative perizie tecniche o dall'esito dei controlli della protezione civile) e non più idonei all'uso;
 - se vi sono danni rilevanti alle scorte di magazzino (certificabile a seguito di apposita perizia tecnica) tali da causare la sospensione prolungata del ciclo produttivo;
 - per i contribuenti che, successivamente all'evento sismico, indipendentemente dai danni subiti, non hanno potuto accedere ai locali di esercizio dell'attività in quanto ricadenti in aree di divieto assoluto d'accesso per la maggior parte del periodo d'imposta successivo al terremoto;
 - per i contribuenti che hanno subito una riduzione significativa, se non la sospensione dell'attività, in quanto aventi come unico o principale cliente un soggetto ubicato nell'area del sisma il quale, a sua volta, a causa degli eventi sismici ha interrotto l'attività per la maggior parte del periodo d'imposta successivo al terremoto.

3. PRESENTAZIONE DEL MODELLO ISA

Il modello è presentato dai soggetti che applicano gli ISA.

Il modello è altresì presentato dai contribuenti interessati da alcune specifiche cause di esclusione; si tratta, in particolare, dei:

- contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo ISA, qualora l'importo dei ricavi dichiarati afferenti alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente, comprensivi di quelli delle eventuali attività complementari previste dallo specifico ISA, superi il 30 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati (si vedano i precedenti paragrafi 2.3 e 2.3.1);
- soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione partecipanti a un gruppo IVA di cui al Titolo V-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (si veda lettera p) del precedente paragrafo 2.3);

– i contribuenti per i quali ricorra una delle cause di esclusione correlate agli effetti economici della diffusione del COVID-19 (vedi fattispecie di cui alle lettere q), r) e s) - paragrafo 2.3.

I contribuenti tenuti a presentare il modello ISA barrano la casella “ISA” presente sulla prima pagina del modello REDDITI 2022 e lo inviano all’Agenzia delle entrate in via telematica insieme a quest’ultimo.

Nei casi di omissione della presentazione del modello ISA o di comunicazione inesatta o incompleta dei dati contenuti in tale modello, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria prevista dall’articolo 8, comma 1, del Dlgs n. 471 del 1997.

L’Agenzia delle entrate, prima della contestazione della violazione, invita il contribuente ad eseguire la comunicazione dei dati o a correggere spontaneamente gli errori commessi. Del comportamento del contribuente si tiene conto nella graduazione della misura della sanzione.

L’Agenzia delle entrate, nei casi di omissione della comunicazione, può altresì procedere, previo contraddittorio, all’accertamento induttivo dei redditi, dell’imposta regionale sulle attività produttive e dell’imposta sul valore aggiunto.

4. COMPILAZIONE DEL MODELLO ISA

4.1 Codici di attività

Per l’individuazione del codice attività da indicare nel frontespizio del modello oggetto di compilazione, si deve far riferimento al codice inerente l’attività da cui deriva il maggior ammontare dei ricavi/compensi tra quelle per le quali è stato approvato l’ISA da applicare.

La tabella di classificazione delle attività economiche, denominata ATECO 2007, adottata, a partire dal 1° gennaio 2008, negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all’Agenzia delle entrate, è disponibile in formato elettronico, nella versione aggiornata, sul sito Internet dell’Agenzia delle Entrate: www.agenziaentrate.gov.it.

Al riguardo, si segnala che la tabella di classificazione ATECO 2007 è stata aggiornata con i seguenti interventi:

- il codice attività 16.23.20 - Fabbricazione di altri elementi in legno e di falegnameria per l’edilizia è stato sostituito dai seguenti codici attività:
 - 16.23.21 - Fabbricazione di stand e altre strutture simili per convegni e fiere prevalentemente in legno;
 - 16.23.22 - Fabbricazione di altri elementi in legno e di falegnameria per l’edilizia, esclusi stand e strutture simili per convegni e fiere;
- il codice attività 93.21.00 - Parchi di divertimento e parchi tematici è stato sostituito dai seguenti codici attività:
 - 93.21.01 - Gestione di parchi di divertimento, tematici e acquatici, nei quali sono in genere previsti spettacoli, esibizioni e servizi;
 - 93.21.02 - Gestione di attrazioni e attività di spettacolo in forma itinerante (giostre) o di attività dello spettacolo viaggiante svolte con attrezzature smontabili, in spazi pubblici e privati;
- sono stati inseriti i seguenti nuovi codici attività: 24.33.03 - Presagomatura dell’acciaio per cemento armato; 27.40.02 - Fabbricazione di luminarie per feste; 43.21.04 - Installazione di insegne elettriche e impianti luce (incluse luminarie per feste; 56.10.13 - Attività di ristorazione connesse alle aziende ittiche; 55.20.53 - Attività di alloggio connesse alle aziende ittiche; 71.20.23 - Revisione periodica a norma di legge dell’idoneità alla circolazione degli autoveicoli e motoveicoli; 74.90.13 - Consulenza agraria fornita da periti agrari; 74.90.14 - Consulenza agraria fornita da altri economisti specializzati in agricoltura; 74.90.31 - Attività di consulenza in materia di prevenzione e riduzione dell’inquinamento di aria, acqua e suolo; consulenza in materia di gestione dei rifiuti; 74.90.32 - Attività di consulenza in materia di gestione delle risorse energetiche, energie rinnovabili e efficienza energetica; 74.90.33 - Attività di consulenza in materia di gestione delle risorse idriche, minerali e altre risorse naturali usate per finalità diverse da quella energetica; 96.01.30 - Lavanderie self-service;
- sono state modificate le descrizioni/note esplicative dei codici attività 10.89.09, 43.21.03, 43.29.09, 45.20.91, 46.18.31, 66.19.21, 66.19.22, 69.20.11, 69.20.12, 71.20.21, 73.11.01, 73.11.02, 74.90.12, 74.90.93, 74.90.99, 77.39.94, 90.01.01, 92.00.02, e 93.29.30, 93.29.90, 96.01.20, 97.00.01 e 97.00.02;
- sono state modificate le note introduttive alla divisione 01 della sezione A e le note esplicative delle classi 46.90 “Commercio all’ingrosso non specializzato” e 74.90 “Altre attività professionali, scientifiche e tecniche n.c.a.”.

Per ulteriori approfondimenti si rimanda al sito internet dell’ISTAT, nella sezione relativa alla classificazione delle attività economiche Ateco 2007.

4.1.1 Errata o mancata comunicazione della variazione del codice

Se il contribuente non ha comunicato la variazione del codice attività o lo ha fatto in modo errato può indicare il corretto codice attività nel modello REDDITI 2022 e presentare la dichiarazione di variazione dati agli Uffici territoriali delle Direzioni Provinciali dell’Agenzia delle entrate entro il termine di presentazione del modello REDDITI 2022 (art. 35, comma 3, del D.P.R. 633/72); in questo caso non si applicano le sanzioni (per approfondimenti si rinvia alla risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 112/E del 6 luglio 2001).

Non è necessario presentare la dichiarazione di variazione dati in caso di modifica dell’attività prevalente in relazione a codici attività già comunicati all’Amministrazione finanziaria; è sufficiente, in tal caso, che il codice dell’attività divenuta prevalente sia indicato nel modello ISA, nel relativo quadro contabile della dichiarazione dei redditi (RE, RF, RG) e nel quadro VA della dichiarazione IVA.

4.2 Modalità di compilazione

Nei modelli ISA sono richieste informazioni di natura contabile ed extracontabile.

Per compilare correttamente i modelli occorre tenere presente che:

1. i dati contabili ed extracontabili contenuti nel modello ISA sono comunicati con riferimento all’intera attività d’impresa o di lavoro autonomo esercitata dal contribuente;
2. le imprese con periodo d’imposta non coincidente con l’anno solare comunicano i dati che nel modello sono richiesti con riferimento alla data del 31 dicembre tenendo in considerazione la situazione esistente alla data di chiusura del periodo d’imposta (solo tali contribuenti barrano la casella “periodo di imposta diverso da 12 mesi” e indicano i “mesi di attività nel corso del periodo di imposta”);

3. **i dati contabili contenuti nei quadri destinati all'indicazione dei dati strutturali** sono comunicati (se non diversamente specificato nelle istruzioni dell'ISA applicabile) senza considerare eventuali variazioni fiscali derivanti dall'applicazione di disposizioni tributarie, in quanto il dato rilevante è quello risultante dalle scritture contabili. Viceversa, **i dati contabili da indicare nel quadro F o H** sono forniti tenendo conto delle eventuali variazioni fiscali determinate dall'applicazione di disposizioni tributarie (se non diversamente specificato nelle istruzioni dell'ISA applicabile). Pertanto, ad esempio, le spese e i componenti negativi relativi ad autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli utilizzati nell'esercizio dell'impresa sono assunti tenendo conto di quanto previsto dall'articolo 164 del TUIR.
- I valori delle esistenze iniziali e delle rimanenze finali devono essere indicati nel quadro F, indipendentemente dal regime fiscale adottato. In particolare i contribuenti che, per il periodo d'imposta in corso, applicano il regime di contabilità semplificata ovvero quelli che, in periodi d'imposta precedenti a quello in corso, si sono avvalsi di regimi fiscali per i quali non assumono rilevanza, ai fini della determinazione del reddito, le rimanenze finali e le esistenze iniziali di merci (es. "regime forfettario agevolato" o quello dei "minimi"), devono indicare i dati relativi alle esistenze iniziali e alle rimanenze finali di magazzino in relazione alle merci effettivamente giacenti nel magazzino alla data di inizio e conclusione del periodo d'imposta. Tale voci dovranno essere indicate al netto dell'IVA esposta in fattura;
4. il riferimento alle spese "sostenute", contenuto nelle istruzioni, deve intendersi come un rinvio al criterio di imputazione dei costi previsto per la specifica categoria di reddito. Si precisa, inoltre, che per alcuni ISA è stato predisposto sia il quadro F (attività in forma d'impresa) sia il quadro H (attività in forma di lavoro autonomo);
5. la quota dei redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, ovvero, l'ammontare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui al comma 39 dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, che non concorrono a formare il reddito, in base a quanto previsto dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (*Patent box*) devono essere indicate in maniera indistinta all'interno del quadro F. Ad esempio, l'ammontare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui al comma 39 dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, che non concorrono a formare il reddito, dovranno essere incluse tra quelle assoggettate a tassazione e indicate nel rigo F05 del quadro F;
6. **come evidenziato nelle istruzioni al quadro F – Dati contabili, nel campo del reddito (o perdita) d'impresa, l'importo deve coincidere con il reddito d'impresa lordo (o la perdita), indicato nei rigli dei quadri RF e RG del modello REDDITI, indipendentemente dalla risultante della differenza di tutte le componenti di reddito, positive e negative, indicate nei rigli del quadro F e rilevanti ai fini fiscali.**

4.3 Asseverazione

I CAF imprese e i professionisti abilitati possono rilasciare, su richiesta dei contribuenti, l'asseverazione dei dati (art. 35, comma 1, lettera b, DLgs. n. 241 del 1997) che consiste nella verifica che gli elementi contabili ed extracontabili indicati nei modelli ISA corrispondano a quelli risultanti dalle scritture contabili e da altra idonea documentazione. Ad esempio, dovrà essere verificato che il costo del venduto e i dati relativi ai beni strumentali e le altre spese corrispondano effettivamente ai relativi importi annotati nelle scritture contabili.

L'asseverazione non deve essere effettuata relativamente ai dati che implicano valutazioni non rilevabili documentalmente.

5. APPLICAZIONE DEGLI ISA

Con l'ausilio del software "Il tuo ISA" il contribuente, dopo aver acquisito tramite i Servizi telematici dell'Agenzia delle entrate le variabili "precalcolate" e dopo aver inserito i valori delle variabili contabili ed extracontabili, verifica la propria posizione rispetto alle risultanze dell'applicazione degli ISA. L'applicazione fornisce, in particolare, indicazioni relative al punteggio dell'ISA e ai punteggi dei singoli indicatori elementari di affidabilità e di anomalia.

Nella sezione "note aggiuntive" dell'applicazione è possibile comunicare all'Amministrazione finanziaria informazioni relative alla posizione soggettiva interessata dall'applicazione dell'ISA. Specifiche indicazioni in merito sono contenute nelle istruzioni dei quadri dei dati contabili F e H, con riferimento all'aliquota IVA, e nella modulistica di alcuni ISA.

Il software è scaricabile gratuitamente dal sito internet dell'Agenzia delle entrate, all'indirizzo www.agenziaentrate.gov.it, e dal Servizio telematico (per gli utenti abilitati al servizio).

Titoli proposti:

Ridurre il contenzioso è indispensabile, ma gli uffici devono essere obbligati a rispondere alle istanze in autotutela, anche perché, per i cittadini, il silenzio è peggio di una risposta negativa

Per una vera giustizia tributaria servono giudici specializzati e tempi certi

Civitavecchia, 24 giugno 2022

***Mimma Cocciufa
Tonino Morina***

Si dice spesso che il contenzioso tributario è un terno al lotto perché capita di vincere quando si è sicuri di perdere, e capita anche di perdere quando si è sicuri di vincere. Ed è questo il bello e il brutto del contenzioso. Il guaio è che le cosiddette “sentenze a sorpresa” si stanno moltiplicando e stanno diventando una brutta abitudine, con l’aggravante che, in alcuni casi, le decisioni dei giudici sono prese senza avere visto la documentazione allegata al fascicolo del contenzioso. Questo non va bene ed è inaccettabile che accada, perché si manca di rispetto ai cittadini che poi sono costretti a proseguire un contenzioso incerto, dispendioso e logorante. Il contenzioso tributario, inoltre, non prevede tempi certi, e, quindi, può durare un’eternità. La lentezza della giustizia tributaria costituisce una grave ingiustizia per i contribuenti onesti, ma favorisce gli evasori e i perditempo. Non va bene, anche perché è inaccettabile che i tre gradi di giudizio, primo, secondo grado e Cassazione, possano durare anche più di venti anni. Succede anche che la Cassazione rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale o, eccezionalmente, alla Provinciale; in questo caso, il

1 processo deve essere riassunto ad opera della parte che vi ha
2 interesse e la giostra del contenzioso riparte daccapo. Il paradosso
3 è che tutti parlano della indispensabile riforma della giustizia
4 tributaria, con numerose proposte di legge presentate in Parlamento
5 dal 2013, ma in dieci anni non è cambiato nulla. E' questo un
6 modo "gattopardismo", di dire e poi non fare nulla. Con il termine
7 "gattopardismo", si fa riferimento all'affermazione paradossale che
8 "bisogna cambiare tutto per non cambiare niente", che è
9 l'adattamento più diffuso con il quale viene citato il passo che nel
10 romanzo "Il Gattopardo" di Giuseppe Tomasi di Lampedusa si
11 legge testualmente in questa forma "se vogliamo che tutto rimanga
12 come è, bisogna che tutto cambi".

Indispensabili giudici specializzati

13
14 I contribuenti sono preoccupati sia dal modo con il quale gli uffici
15 "scoprono" evasioni di migliaia di euro o milioni di euro, in
16 contrasto con i fatti e con la realtà, sia dal fatto che la giustizia
17 tributaria è stata finora gestita con superficialità anche da parte
18 delle istituzioni preposte a farla funzionare. Da più anni si parla di
19 riforma della giustizia tributaria, ma non si fa nulla. Tante parole,
20 nessun fatto concreto. Tutti d'accordo sul fatto che i giudici
21 devono avere "grande competenza, correttezza e professionalità" e
22 che occorre definire lo status (compensi inclusi) dei giudici
23 tributari e, soprattutto, fare in modo che abbiano un grado di
24 specializzazione sempre maggiore. Tema, quest'ultimo, che è nelle
25 parole del Presidente della Repubblica, Sergio Mattarella, il quale,
in un telegramma inviato in occasione dell'apertura dell'anno

1 giudiziario del 19 febbraio 2016, ha affermato che <<Il rapporto
2 tra Fisco, cittadini e soggetti economici richiede al giudice
3 tributario competenze e professionalità sempre più accentuate>>.
4 In questa stessa occasione, l'allora vice ministro dell'Economia,
5 Luigi Casero, annunciava l'istituzione di <<Una commissione di
6 altissimo profilo che possa elaborare una proposta in tempi brevi
7 per una riforma di sistema della giustizia tributaria>>. Per Luigi
8 Casero, il giudice tributario post riforma <<dovrà avere grande
9 professionalità>>. Sono passati più di sei anni e non è successo
10 nulla. L'annuncio della "commissione di altissimo profilo" è
11 rimasto solo una promessa.

Autotutela "dimenticata"

12 Il contenzioso potrebbe essere in parte ridotto, se gli uffici si
13 "ricordassero" dell'autotutela, cioè dello strumento che, in materia
14 tributaria, impiega il cittadino per farsi ascoltare dagli uffici
15 quando ritiene di avere subito un'ingiustizia. Il "guaio" è che gli
16 uffici non hanno alcun obbligo di risposta alle istanze presentate
17 dai cittadini e questo costituisce un problema dell'attuale
18 complicato sistema fiscale. In questa grande confusione,
19 sicuramente una delle peggiori degli ultimi 20 anni, l'autotutela,
20 oggi più che mai, appartiene al passato, tanto è vero che, alle
21 richieste dei contribuenti, spesso gli uffici restano in silenzio.
22 Silenzio che, per i contribuenti, è peggio di una risposta negativa.
23 Le richieste di annullamento in autotutela dei cittadini vengono
24 spesso lasciate "lettera morta", nel senso che gli uffici non le
25 prendono in considerazione e nemmeno rispondono alle

1 sollecitazioni dei cittadini ingiustamente disturbati. Per una giusta
2 autotutela, gli uffici devono anche ricordarsi della regola non
3 scritta, ma sempre valida, del buon senso. Se però l'ufficio non ha
4 alcun obbligo di risposta in tempi certi, ed il contribuente non ha
5 alcuna tutela giurisdizionale, l'autotutela serve a poco o nulla. La
6 verità è che si continua a parlare di Fisco "amico", ma la realtà è
7 profondamente diversa. Così come, soprattutto in questi ultimi
8 anni, sono pochi i funzionari degli uffici che si assumono la
9 responsabilità di annullare gli atti sbagliati in tutto o in parte. La
10 domanda che si fanno è sempre la stessa: "chi me lo fa fare?". Il
11 contribuente ingiustamente disturbato dal Fisco non può fare
12 affidamento solo nella fortuna di trovare quelle poche persone che
13 ancora oggi, nonostante tutto, fanno il loro dovere con onestà,
14 serietà, professionalità e rispetto dei cittadini tutti, senza
15 distinzione alcuna.

Il contenzioso è diventato il gioco dell'oca

16 Negli ultimi anni il contenzioso è diventato il "gioco dell'oca" con
17 alcuni uffici che proseguono la lite, obbligando il contribuente a
18 difendersi fino alla Cassazione per vedersi riconosciute le proprie
19 ragioni su questioni pacifiche. Ed è quello che sta capitando ad un
20 cittadino siciliano che, dopo avere vinto il ricorso in primo grado,
21 su un problema da anni risolto a favore dei contribuenti e che
22 riguarda i crediti spettanti da dichiarazioni omesse, ha ricevuto
23 l'appello dell'ufficio e, quindi, è costretto a proseguire il
24 contenzioso. La vicenda è paradossale perché pure la moglie aveva
25 instaurato un identico contenzioso, con ricorso in primo grado e

1 sentenza favorevole, ma questa volta definitiva, perché l'ufficio
2 non si è appellato. Ecco i fatti.

3 ***Le cartelle per le dichiarazioni omesse***

4 Nel 2013, marito e moglie ricevono due separate cartelle, con
5 richiesta di pagamento di somme per imposte, sanzioni e interessi,
6 in quanto le dichiarazioni annuali relative al 2008, Iva e redditi,
7 erano state presentate dopo 90 giorni dalla scadenza e, perciò,
8 considerate "omesse". Per questo motivo, in sede di controllo
9 automatizzato, il sistema dell'anagrafe tributaria non aveva
10 riconosciuto i crediti riportati l'anno successivo nelle dichiarazioni,
11 modelli Iva 2010 e Unico 2010, per l'anno 2009.

12 ***Il credito da dichiarazioni omesse va riconosciuto***

13 Oramai è pacifico che i crediti da dichiarazioni omesse, se
14 spettanti, devono essere riconosciuti dagli uffici. Per il
15 contribuente, basta dimostrare l'effettiva esistenza del credito,
16 applicando le regole indicate nella circolare 21/E del 25 giugno
17 2013. Sono anche queste le indicazioni fornite dall'agenzia delle
18 Entrate con la comunicazione di servizio n. 39, del 14 agosto 2013.
19 Nella direttiva, l'agenzia delle Entrate, richiamando la circolare
20 21/E del 25 giugno 2013, avverte che al contribuente deve essere
21 sempre concessa la possibilità di dimostrare l'esistenza contabile
22 del credito per il riconoscimento immediato dello stesso. Nei casi
23 in cui il credito della dichiarazione omessa è effettivamente
24 spettante, l'ufficio lo deve riconoscere in tempo reale.

25 ***Le sentenze favorevoli per i contribuenti***

Nel rispetto delle indicazioni fornite dall'agenzia delle Entrate e

1 sulla base dei principi univoci e consolidati della Cassazione
2 (Cassazione n. 1658/2016; n. 13378/2016; n. 16244/2018; n.
3 20119/2018; n. 1291/2019; n. 17956/2019; n. 15527/2020), marito
4 e moglie hanno vinto i ricorsi in primo grado, con sentenze della
5 Commissione tributaria provinciale di Siracusa, n. 2865/2021, del
6 13 luglio 2021, depositata il 4 agosto 2021, per la moglie, e n.
7 3222/05/2021, depositata il 21 settembre 2021, per il marito.

8 ***La sentenza favorevole per la moglie è definitiva***

9 La sentenza di primo grado per la moglie è definitiva per
10 acquiescenza dell'ufficio, che, ragionevolmente, non ha presentato
11 il ricorso in appello, il cui termine è scaduto il 28 febbraio 2022.
12 Diventa perciò incomprensibile il fatto che, per il contenzioso del
13 marito, con gli stessi rilievi e le stesse motivazioni di quello della
14 moglie, l'ufficio abbia invece voluto proseguire il contenzioso,
15 notificando l'appello il giorno 11 marzo 2022. E' inaccettabile il
16 comportamento dell'ufficio che, in situazioni perfettamente uguali,
17 per il contenzioso relativo alla moglie presti acquiescenza alla
18 sentenza dei giudici di primo grado, mentre per l'altro contenzioso
19 relativo al marito presenti, in modo incomprensibile e persecutorio,
20 un appello fuori da ogni logica, in palese contrasto con i principi
21 consolidati dei giudici di legittimità, nonché con le indicazioni
22 fornite dalla stessa agenzia delle Entrate. La domanda senza
23 risposta è "perché l'ufficio si è comportato in modo diverso"?
24 Perché, per essere ancora più chiari, l'ufficio, in due situazioni
25 perfettamente uguali, per la moglie presta acquiescenza alla

1 sentenza dei giudici di primo grado, mentre per il marito presenta
2 l'appello?

3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

PASTICCIO TRA ENTRATE E COMMISSIONI TRIBUTARIE

Il Fisco chiede
212mila euro
e poi dimentica
di aver annullato
l'accertamento

CARTELLINO ROSSO

IL FISCO CHIEDE 212MILA EURO,
ANNULLA L'ATTO E SE NE DIMENTICA

L'ufficio di Messina «perde» l'autotutela e la Ctr boccia l'appello del contribuente

di Giuseppe e Tonino Morina

Quando il Fisco bussava alla porta di un contribuente e chiede più di 212mila euro per Irpef, Irap, Iva, sanzioni e interessi, prima di tutto deve mettersi d'accordo con sé stesso. Invece, non è andata così per Salvatore (ma non è il nome vero...), cittadino siciliano nel frattempo deceduto, e i suoi eredi che, sei anni dopo aver ottenuto l'annullamento dell'accertamento, hanno visto "rivivere" l'atto sbagliato perché l'agenzia delle Entrate di Messina ha perso le relative carte. A cascata, questa perdita ha confuso i giudici tributari chiamati a decidere il caso, con la conseguenza che hanno bocciato l'appello, condannando i contribuenti pure alle spese di giudizio per 4mila euro.

Ovviamente, a favore dello stesso ufficio che ha perso le carte e che ora - come in un giro dell'oca di antica memoria - sarà chiamato a rimediare al danno.

Una vicenda complessa, che comincia nel 2010 quando l'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Messina, emette due atti di accertamento: uno, relativo al 2006, per 103.098 euro; e uno per il 2007, per 109.103 euro. In totale 212.201 euro tra imposte e sanzioni. Una somma enorme. Il contribuente ricorre contro i due accertamenti, ma, nonostante i due casi siano identici, nel 2013 ottiene esiti opposti: il ricorso relativo al 2006 viene bocciato dai giudici della Commissione tributaria provinciale di Messina, mentre il secondo, contro l'accertamento per il 2007, viene accolto.

La vicenda si stoppa

I giudici tributari, dunque, emettono due sentenze opposte sugli

stessi motivi e per lo stesso contribuente. E qui la vicenda si biforca ulteriormente perché il contribuente da un lato presenta l'appello contro la sentenza di primo grado per l'accertamento del 2006; dall'altro lato, ritenendo palese l'errore del Fisco, chiede all'ufficio di Messina di annullare in autotutela entrambi gli accertamenti.

Per accelerare l'iter, vista l'entità delle somme in gioco, l'istanza viene anche presentata al Garante del contribuente per la Sicilia. A questo punto - forse perché "accerchiato" - l'ufficio riconosce gli errori, e il 25 marzo 2014 annulla gli accertamenti. Nel provvedimento si mette nero su bianco che l'accertamento «è privo di effetti e le somme richieste non sono dovute». Duecento dodicimila euro risparmiati, contribuenti contenti, vicenda chiusa.

La lite va avanti

Ma il processo contro l'accertamento del 2006 non si ferma e a distanza di sette anni dalla sentenza di primo grado, anche perché in Sicilia la giustizia è lenta, si discute il ricorso in appello in Commissione tributaria regionale. In udienza - e qui torniamo all'inizio della storia - l'ufficio si dimentica il proprio annullamento in autotutela perché ha perso le carte. I giudici, a loro volta - senza considerare i documenti prodotti dal difensore - "resuscitano" l'atto sbagliato, rigettano l'appello del contribuente e lo condannano a pagare le spese di due gradi di giudizio «determinate e liquidate in complessivi 4mila euro» a favore dell'ufficio. È evidente che se l'ufficio avesse esibito l'annullamento i giudici avrebbero dichiarato cessata la materia del contendere.

Va sottolineato che lo stesso ufficio non ha presentato l'appello per l'accertamento 2007 perso in primo grado, visto che aveva nel frattempo disposto l'annullamento

in autotutela di entrambi gli atti.

Che cosa resta da fare

A questo punto, agli eredi del contribuente non resta altro che bussare all'ufficio delle Entrate di Messina con la copia dell'atto di autotutela (sempre dell'ufficio) del 25 marzo 2014 e chiedere di non dare alcun seguito alla sentenza della Ctr per l'anno 2006: compresa l'assurda richiesta delle spese di giudizio disposte dai giudici, visto che l'annullamento se l'è perso l'ufficio.

La loro speranza è di trovare qualche funzionario disponibile ad ascoltarli e fermare una lite kafkiana alla quale vogliono mettere definitivamente la parola "fine".

Macchina fiscale inceppata

La vicenda dimostra ad *abundantiam* che da qualche anno la macchina fiscale è praticamente ferma. Si può dire che è quasi scomparso il controllo del territorio, che significa tentare di scovare i veri evasori. Perlopiù, i controlli messi a punto sono quelli affidati alle banche dati a disposizione del Fisco, con gli uffici che portano stancamente avanti il contenzioso, anche se perdente, sperando in una delle cosiddette "sentenze a sorpresa".

D'altra parte va ricordato che il contenzioso costa solo ai contribuenti, perché anche quando un ufficio è soccombente, il funzionario non rischia nulla. Le spese di giudizio le paga l'ufficio, vale a dire la collettività.

Il "blocco" della macchina fi-



scale, del resto, è risalente nel tempo. Ed è anche frutto della sentenza della Corte costituzionale 37 del 17 marzo 2015, che ha di fatto "cancellato" i dirigenti nominati senza concorso. Dopo la sentenza - ormai di cinque anni fa - l'agenzia delle Entrate continua a disporre di meno di 250 dirigenti a fronte dei 1.100 che sarebbero necessari. Gli altri 800, i cosiddetti "incaricati", sono decaduti in quanto dichiarati illegittimi e altri 50 circa, dal 17 marzo 2015, sono andati in pensione.

Insomma, la macchina fiscale si è inceppata e certo la lotta all'evasione ne risente. Intanto però le cosiddette semplificazioni spesso si rivelano nuove complicazioni. E i contribuenti - o, meglio, i cittadini - aspettano ancora quel "Fisco amico" promesso ma mai realizzato.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



SU MODULO 24 CONTENZIOSO LE NOVITÀ SULLE LITI FISCALI

Dedicato agli abbonati del Sole 24 Ore, Modulo 24 Contenzioso Tributario è una raccolta di articoli, analisi e

aggiornamenti sul contenzioso tributario. Il Modulo è aggiornato da un comitato scientifico di esperti. **modulo24contenzioso. ilsole24ore.com**

La «puntata» precedente



IL SOLE 24 ORE, 2 MARZO 2020

Sul Sole 24 Ore il 2 marzo del 2020 era stato pubblicato l'articolo «Il Fisco chiede 212mila euro, annulla l'atto e se ne dimentica» in cui si raccontava l'esito della sentenza di secondo grado oggi bocciata dalla Cassazione. La vicenda ha avuto inizio con l'emissione di un avviso di accertamento per il 2006 da parte della direzione provinciale delle Entrate di Messina.

Condanna alle spese nonostante l'autotutela: stop della Cassazione

Processo tributario

L'inutile lite si è dilungata fino all'intervento dei giudici di legittimità

**Giuseppe Morina
Tonino Morina**

La realtà può essere il contrario di quello che si dice a parole. Si sente parlare spesso di "Fisco amico", ma in alcuni casi ci si trova di fronte a un "Fisco nemico". È capitato a un contribuente della provincia di Messina che, dopo avere ottenuto, nel 2014, l'annullamento in autotutela di un accertamento sbagliato, ha subito, nel 2020, la condanna alle spese di giudizio di 4mila euro per lite temeraria, perché l'ufficio si è dimenticato di segnalare al giudice tributario che il contenzioso non esisteva più. Per evitare di subire un'ulteriore beffa, gli eredi

del contribuente, deceduto nel corso del giudizio, hanno dovuto presentare il ricorso in Cassazione che è stato accolto con sentenza definitiva, depositata il 9 maggio scorso.

Ecco i fatti. L'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Messina, emette un accertamento per il 2006, nei confronti di un contribuente, chiedendo somme per complessivi 103.098,00 euro. Contro l'avviso viene presentato ricorso alla Ctp di Messina, che, con la sentenza n. 84/12/13, depositata il 7 febbraio 2013, ha dichiarato inammissibile il ricorso.

Nel frattempo, lo stesso ufficio aveva emesso un altro avviso per il 2007, con richiesta di somme per complessivi 109.103,00 euro. I due accertamenti, a seguito di istanza in autotutela, nel 2014 sono stati annullati dall'ufficio, che ne ha quindi riconosciuto l'illegittimità e infondatezza. Il contenzioso relativo al 2006 era, però, ancora pendente, essendo stato presentato nel 2013 l'appello contro la sentenza di primo grado, prima cioè

che l'accertamento venisse poi annullato nel 2014, con conseguente cessata materia del contendere.

Dopo sette anni, l'appello viene posto in discussione il 21 gennaio 2020, presso la Ctr Sicilia, sezione di Messina, che, con la sentenza n. 701/2020/02, depositata il 4 febbraio 2020, l'ha respinto condannando il contribuente al pagamento di 4mila euro di spese di giudizio per lite temeraria, in quanto l'ufficio non aveva fatto presente ai giudici che il contenzioso non esisteva più.

La sentenza n. 701/02/2020, infatti, è viziata da un comportamento omissivo dell'ufficio, che non ha fatto presente ai giudici tributari di avere annullato l'accertamento in autotutela già il 25 marzo 2014, cioè sei anni prima della sentenza di secondo grado e, pertanto, era cessata la materia del contendere.

Al fine di evitare la prosecuzione di un inutile contenzioso, il 26 febbraio 2020 all'ufficio è stata fatta istanza per chiedere la conferma dell'annullamento in autotutela dell'accertamento per il 2006, con conseguente irrilevanza della sentenza della Ctr Sicilia. L'ufficio, però, è rimasto fermo nella sua posizione, fornendo una risposta per affermare la legittimità della sentenza di secondo grado, senza però fare alcun accenno al fatto che l'accertamento era stato già annullato in autotutela da parte dell'ufficio il 25 marzo 2014. Il tutto senza considerare che la condanna alle spese di giudizio a carico del contribuente era una diretta conseguenza dell'omissione.

A questo punto, gli eredi del contribuente hanno presentato il ricorso alla Corte di cassazione che, con l'ordinanza n. 14569/2022, depositata il 9 maggio 2022, ha accolto il ricorso presentato dagli eredi, cassando senza rinvio la sentenza 701/2020/02 e mettendo così la parola fine a un lungo inutile contenzioso.