

Disposizioni integrative e correttive dei decreti attuativi della Riforma fiscale - Novità del DLgs. 5.8.2024 n. 108

1 PREMESSA

Il DLgs. 5.8.2024 n. 108 (pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* 5.8.2024 n. 182) ha apportato modifiche e integrazioni ai decreti legislativi attuativi della Riforma fiscale prevista dalla L. 111/2023.

In particolare gli interventi hanno riguardato:

- la semplificazione degli adempimenti tributari (art. 2);
- l'ampliamento del termine di versamento delle somme richieste a seguito delle attività di liquidazione e controllo automatico e formale delle dichiarazioni (art. 3);
- il concordato preventivo biennale (art. 4);
- la modifica della disciplina sulla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche (art. 5);
- il differimento del termine per il versamento della rata della "rottamazione-*quater*" (art. 6).

Di seguito si analizzano le principali novità contenute nel DLgs. 108/2024, diverse dalle modifiche all'istituto del concordato preventivo biennale, le quali sono state esaminate nella precedente circolare.

Decorrenza

Il DLgs. 108/2024 è in vigore dal 6.8.2024 (giorno successivo a quello della sua pubblicazione sulla *Gazzetta Ufficiale*).

2 ULTERIORE MODIFICA DEI TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

Intervenendo sull'art. 11 del DLgs. 8.1.2024 n. 1, l'art. 2 co. 6 lett. a) del DLgs. 108/2024 modifica nuovamente i termini a regime per la presentazione delle dichiarazioni fiscali.

In particolare, viene disposto il differimento:

- al 31 ottobre (rispetto al 30 settembre), a decorrere dal 2024, del termine finale di presentazione telematica delle dichiarazioni dei redditi e IRAP; per i soggetti IRES, il termine viene stabilito all'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (rispetto al precedente termine dell'ultimo giorno del nono mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta);
- al 15 aprile (rispetto al 1° aprile), a decorrere dal 2025, del termine iniziale di presentazione delle dichiarazioni dei redditi, della dichiarazione IRAP e del modello 770.

I modelli REDDITI 2024 e IRAP 2024, relativi al periodo d'imposta 2023 dei soggetti "solari", dovranno quindi essere presentati in via telematica entro il 31.10.2024.

Conseguentemente, è stato abrogato l'art. 38 del DLgs. 12.2.2024 n. 13, il quale aveva stabilito il termine del 15.10.2024.

2.1 PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE PRESSO UN UFFICIO POSTALE

Resta fermo il termine del 30 giugno per la presentazione dei modelli REDDITI PF in forma cartacea presso un ufficio postale, ove ancora ammessa.

2.2 MESSA A DISPOSIZIONE DELLE DICHIARAZIONI PRECOMPILATE

Resta altresì fermo il termine del 30 aprile per la messa a disposizione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, delle dichiarazioni dei redditi precompilate.

2.3 DISCIPLINA TRANSITORIA PER I SOGGETTI "NON SOLARI"

Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, per i quali il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP relative al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 31.12.2023 scade successivamente al 2.5.2024, continuano ad applicarsi per il predetto

periodo d'imposta i precedenti termini di presentazione, vale a dire entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta.

3 ROTTAMAZIONE DEI RUOLI - RATA SCADUTA IL 31.7.2024 - POSTICIPAZIONE AL 15.9.2024

Il debitore, previa domanda che avrebbe dovuto essere presentata entro il 30.6.2023, poteva fruire della rottamazione dei ruoli, che, per i carichi consegnati dall'1.1.2000 al 30.6.2022, consentiva di beneficiare dello stralcio delle sanzioni amministrative, degli interessi inclusi nei carichi, degli interessi di mora e degli aggi di riscossione (c.d. "rottamazione-*quater*").

L'intero debito poteva essere pagato a rate.

Mediante l'art. 6 del DLgs. 108/2024, la quinta rata, scaduta il 31.7.2024, è stata posticipata al 15.9.2024.

3.1 PAGAMENTO ESEGUITO CON 5 GIORNI DI RITARDO

È comunque considerato valido il pagamento eseguito con 5 giorni di ritardo.

Come indicato nel sito internet dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, considerando i differimenti previsti nel caso di termini coincidenti con giorni festivi o di sabato (il 15.9.2024 cade di domenica, il 21.9.2024 di sabato e il 22.9.2024 di nuovo di domenica), vengono considerati tempestivi i pagamenti effettuati entro lunedì 23.9.2024.

3.2 INADEMPIENZE NEI PAGAMENTI

L'eventuale tardivo, insufficiente oppure omesso pagamento della rata determina l'inefficacia della rottamazione, quindi va pagato l'intero debito incluse le sanzioni amministrative, gli interessi compresi nei carichi, gli interessi di mora e gli aggi.

4 SOGGETTI ISA E FORFETARI - VERSAMENTI ENTRO IL 30.8.2024 CON LA MAGGIORAZIONE DELLO 0,4%

Con l'art. 37 del DLgs. 12.2.2024 n. 13 erano stati prorogati al 31.7.2024, senza alcuna maggiorazione, i termini per effettuare i versamenti:

- risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA;
- che scadevano il 30.6.2024;
- in relazione ai contribuenti che svolgono attività per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), compresi quelli aderenti al regime forfetario (di cui alla L. 190/2014) o di vantaggio (di cui all'art. 27 co. 1 del DL 98/2011).

L'art. 4 co. 1 lett. t) del DLgs. 108/2024 integra il suddetto art. 37, stabilendo che i versamenti in esame possono essere effettuati entro il 30.8.2024 (30° giorno successivo al 31.7.2024), maggiorando le somme da versare dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.

5 VERSAMENTI IVA PERIODICI - IMPORTI INFERIORI AL LIMITE MINIMO

5.1 VERSAMENTO RELATIVO AL MESE DI DICEMBRE

L'art. 2 co. 2 del DLgs. 108/2024 apporta modifiche alla disciplina dei versamenti IVA periodici.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 1 co. 4 del DPR 23.3.98 n. 100, come modificato dal DLgs. 8.1.2024 n. 1, se l'importo di IVA periodica dovuto non supera il limite di 100,00 euro, il versamento è effettuato insieme a quello relativo al mese successivo e comunque entro il 16 dicembre dello stesso anno. La previsione si applica a decorrere dalle somme dovute con riferimento alle liquidazioni periodiche relative all'anno d'imposta 2024.

L'art. 2 co. 2 del DLgs. 108/2024, modificando nuovamente l'art. 1 co. 4 del DPR 100/98, precisa che il versamento dell'IVA a debito risultante dalla liquidazione periodica del mese di dicembre è effettuato in ogni caso entro il giorno 16 del mese successivo, anche se di importo inferiore al limite minimo di 100,00 euro.

La precisazione si è resa necessaria in quanto il termine del 16 dicembre non poteva di fatto applicarsi per le somme dovute in base alla liquidazione del medesimo mese di dicembre (cfr. relazione tecnica al DLgs. 108/2024).

In sostanza, i soggetti che liquidano l'imposta mensilmente, quand'anche evidenzino nella liquidazione periodica del mese di dicembre un importo di IVA a debito non superiore a 100,00 euro, sono tenuti a versare tale importo entro il 16 gennaio dell'anno successivo.

5.2 TERMINE ULTIMO DI VERSAMENTO PER I TRIMESTRALI "PER OPZIONE"

L'art. 2 co. 3 del DLgs. 108/2024 fissa al 16 novembre il termine ultimo entro il quale i soggetti che liquidano l'IVA trimestralmente per opzione, ai sensi dell'art. 7 del DPR 14.10.99 n. 542, devono versare l'imposta dovuta in relazione ai primi tre trimestri dell'anno, nel caso in cui il relativo importo non superi il limite di 100,00 euro. Viene modificato, a tal fine, l'art. 7 co. 1 lett. a) del DPR 542/99.

Come ricordato al paragrafo precedente, il DLgs. 1/2024 ha modificato la disciplina dei versamenti dell'IVA periodica a decorrere dalle somme dovute con riferimento alle liquidazioni periodiche relative all'anno d'imposta 2024, stabilendo che se l'importo dovuto non supera il limite di 100,00 euro il versamento è effettuato insieme a quello relativo al mese o trimestre successivo e comunque entro il 16 dicembre dello stesso anno.

Il termine del 16 dicembre, tuttavia, rischiava di determinare alcune criticità per i soggetti con liquidazione trimestrale, costituendo una scadenza aggiuntiva per i versamenti IVA. L'art. 2 co. 3 del DLgs. 108/2024 ha dunque anticipato la scadenza al 16 novembre, in modo da farla coincidere con quella ordinaria prevista per il versamento dell'IVA relativa al terzo trimestre.

6 COMUNICAZIONI BONARIE - ESTENSIONE DEL TERMINE PER LA DEFINIZIONE

Mediante l'art. 3 del DLgs. 108/2024, viene elevato da 30 a 60 giorni il termine entro cui è possibile definire le comunicazioni bonarie, sia per la liquidazione automatica della dichiarazione sia per il controllo formale della dichiarazione.

Le violazioni emergenti da liquidazione automatica e controllo formale della dichiarazione, sanzionate nella misura del 30% (ovvero del 25% per le violazioni commesse dall'1.9.2024), sono ridotte, rispettivamente, a 1/3 o a 2/3.

Onde fruire di tale riduzione a 1/3 o a 2/3 della sanzione, gli importi totali o la prima rata devono essere pagati entro 30 giorni (ora 60) dal ricevimento della comunicazione bonaria.

Viene altresì elevato da 30 a 60 giorni il termine per fornire i chiarimenti richiesti a seguito della comunicazione bonaria.

Rimane, di contro, invariato il termine di 90 giorni per la definizione laddove, in tema di liquidazione automatica della dichiarazione, l'avviso bonario sia stato inviato all'intermediario abilitato che ha trasmesso la dichiarazione.

6.1 DECORRENZA

Il nuovo termine di 60 giorni opera per le comunicazioni bonarie elaborate dall'1.1.2025.

Di conseguenza, per le comunicazioni elaborate sino al 31.12.2024 continua a trovare applicazione il termine di 30 giorni, sia per pagare tutte le somme o la prima rata sia per fornire i chiarimenti richiesti.

6.2 REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA

Non viene modificato il termine (che rimane quindi di 30 giorni) per pagare tutte le somme o la prima rata a seguito dell'avviso bonario scaturente dalla liquidazione di redditi soggetti a tassazione separata.

Nel caso della tassazione separata l'avviso bonario non richiede il pagamento di sanzioni, considerato che le imposte derivanti dai redditi soggetti a tassazione separata sono liquidate d'ufficio. Le sanzioni sono irrogate solo se gli importi vengono pagati tardivamente o non vengono pagati.

7 ACCERTAMENTO SINTETICO (C.D. "REDDITOMETRO") - MODIFICHE

L'accertamento sintetico può essere effettuato nei confronti delle persone fisiche, ed è comunemente denominato "redditometro".

Tale forma di accertamento è basata:

- sulle spese sostenute dal contribuente nel corso del periodo d'imposta;
- sull'imputazione presunta di un reddito derivante dal sostenimento (ipotetico) di spese oppure dal possesso di determinati beni, come un immobile o un'autovettura (anche se, per assurdo, per il loro mantenimento non sono state sostenute spese).

Gli indici di spesa che consentono la quantificazione sintetica del reddito sono contenuti nel DM 7.5.2024.

La disciplina del "redditometro" è stata parzialmente modificata mediante l'art. 6 del DLgs. 108/2024.

7.1 CONDIZIONI DI APPLICAZIONE

La determinazione sintetica del reddito può avvenire a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato e, comunque, di almeno dieci volte l'importo corrispondente all'assegno sociale annuo, il cui valore è aggiornato anche sulla base degli indici di adeguamento ISTAT.

Prima, invece, per poter procedere mediante accertamento sintetico era sufficiente uno scostamento di un quinto tra reddito dichiarato e reddito accertabile sinteticamente.

7.2 PROVA CONTRARIA

Il contribuente, per confutare l'accertamento sintetico, può dimostrare che:

- il finanziamento delle spese è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile ovvero da parte di soggetti diversi dal contribuente;
- le spese attribuite hanno un diverso ammontare;
- la quota di risparmio utilizzata per consumi ed investimenti si è formata nel corso degli anni precedenti.

Vengono quindi confermate le precedenti prescrizioni normative.

8 TRASMISSIONE DELLE CERTIFICAZIONI UNICHE RELATIVE A REDDITI DI LAVORO AUTONOMO PROFESSIONALE

Al fine di consentire la predisposizione della dichiarazione dei redditi precompilata per le persone fisiche titolari di redditi differenti da quelli di lavoro dipendente e assimilati, l'art. 2 co. 5 del DLgs. 108/2024 ridefinisce il termine per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle Certificazioni Uniche contenenti esclusivamente redditi che derivano da prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale.

Viene stabilito che tali Certificazioni devono essere trasmesse entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti. Il nuovo termine opera dal 2025, quindi si riferisce alle Certificazioni Uniche 2025 relative a somme corrisposte nel 2024.

La disposizione del DLgs. 108/2024 supera quindi i chiarimenti resi dalla ris. Agenzia delle Entrate 4.3.2024 n. 13, la quale aveva precisato che, a partire dalle Certificazioni Uniche 2025 relative al periodo d'imposta 2024, l'invio di tutte le certificazioni contenenti redditi dichiarabili mediante il modello 730 oppure mediante il modello REDDITI PF (es. redditi di lavoro autonomo "professionale") avrebbe dovuto essere effettuato entro il termine ordinario del 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti.

9 CORRISPETTIVI TELEMATICI

L'art. 24 co. 1 del DLgs. 8.1.2024 n. 1 ha stabilito che, in alternativa all'utilizzo dei registratori telematici e della procedura *web* dell'Agenzia delle Entrate, la memorizzazione e la trasmissione telematica "*dell'importo complessivo dei corrispettivi giornalieri anonimi*" di cui all'art. 2 co. 1 del DLgs. 127/2015, da parte dei soggetti esercenti attività di commercio al minuto e assimilate, può essere effettuata anche mediante soluzioni *software* che garantiscano l'inalterabilità e la sicurezza dei dati.

L'art. 2 co. 6 lett. c) del DLgs. 108/2024 elimina da tale disposizione il riferimento all'*"importo complessivo"* dei corrispettivi giornalieri al fine di evitare dubbi applicativi, tenendo conto che, allo stato attuale, nei registratori telematici, la trasmissione all'Agenzia delle Entrate riguarda il solo totale dei corrispettivi giornalieri, ma la memorizzazione riguarda i singoli scontrini (cfr. relazione illustrativa al DLgs. 108/2024).

In ogni caso, l'implementazione delle suddette soluzioni *software* è subordinata alla definizione delle relative specifiche tecniche, demandata a uno o più provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate (art. 24 co. 3 del DLgs. 1/2024).

10 ACCESSO ALLA DICHIARAZIONE PRECOMPILATA - ESTENSIONE DEI SOGGETTI DELEGABILI

L'art. 2 co. 4 del DLgs. 108/2024 amplia la platea dei soggetti che possono accedere alla dichiarazione precompilata.

A decorrere dal 2025, conferendo apposita delega, sarà possibile visualizzare la dichiarazione precompilata anche tramite uno degli altri soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni di cui all'art. 3 co. 3 del DPR 322/98, diversi dai CAF-dipendenti, dai dottori commercialisti, dagli esperti contabili e dai consulenti del lavoro.

Si tratta quindi, ad esempio:

- dei soggetti iscritti alla data del 30.9.93 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio, per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o del diploma di ragioneria;
- delle associazioni sindacali di categoria tra imprenditori;
- degli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze (ad esempio i c.d. "tributaristi" e gli avvocati).

11 IMPLEMENTAZIONE DEI DATI CONTENUTI NEL CASSETTO FISCALE

L'art. 2 co. 6 lett. b) del DLgs. 108/2024 prevede la messa a disposizione dei contribuenti, all'interno del Cassetto fiscale, di servizi digitali per la consultazione e l'acquisizione dei dati, degli atti e delle comunicazioni gestiti dall'Agenzia delle Entrate che li riguardano, compresi quelli riguardanti i ruoli dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione relativi ad atti impositivi emessi dall'Agenzia delle Entrate.

12 SOFTWARE DI COMPILAZIONE DEI MODELLI ISA

L'art. 2 co. 1 del DLgs. 108/2024 ridefinisce il termine entro cui l'Agenzia delle Entrate rende disponibile il *software* per la compilazione dei modelli ISA, stabilendolo entro il giorno 15 del mese di aprile del periodo d'imposta successivo a quello al quale gli indici sono riferibili.

In precedenza erano previsti termini diversi per l'anno 2024 e l'anno 2025.