Le disposizioni fiscali contenute nel cd. D.L. “Anticipi” collegato alla Manovra 2024

Sintesi delle disposizioni fiscali contenute nel decreto-legge 18 ottobre 2023, n. 145, recante: «*Misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili*», cd. “*Anticipi*” collegato alla Manovra 2024.

***Link* al testo del decreto-legge 18 ottobre 2023, n. 145**, recante: «*Misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili*» **– Artt. da 4 a 6, coordinati con le norme richiamate o modificate e con il testo della Relazione illustrativa**

Rinvio del versamento della seconda rata di acconto delle imposte dirette

L’**articolo 4** rinvia, per il **solo periodo d’imposta 2023**, il versamento della seconda rata di acconto delle imposte sui redditi, **con esclusione dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi INAIL**, da parte delle **persone fisiche titolari di partita IVA** che nel periodo d’imposta precedente dichiarino ricavi o compensi di ammontare non superiore a 170 mila euro.

Il versamento potrà essere effettuato entro il 16 gennaio

del 2024, senza interessi, ovvero potrà essere dilazionato, a fronte del pagamento di interessi, fino a 5 rate mensili, da gennaio a maggio, con scadenza il giorno 16 di ciascun mese. Con circolare n. 31 del 9 novembre 2023 l'Agenzia delle entrate ha fornito i chiarimenti sul rinvio del versamento della seconda rata di acconto delle imposte sui redditi di cui all'articolo 4 del decreto-legge 18 ottobre 2023, n. 145 in esame. Nel delimitare l'ambito di applicazione della misura, l'Agenzia delle entrate precisa che possono usufruire della proroga le **persone fisiche titolari di partita IVA** che hanno dichiarato, con riferimento al periodo d'imposta 2022, ricavi o compensi di ammontare non superiore a 170mila euro. In base al dettato normativo, **sono esclusi sia i contribuenti non titolari di partita IVA sia i titolari di partita IVA diversi dalle persone fisiche come, per esempio, le società di capitali e gli enti non commerciali**. La circolare chiarisce che possono beneficiare del rinvio anche le persone fisiche titolari di partita IVA con ricavi o compensi fino a 170mila euro tenute a versare l'acconto in un'unica soluzione.

Disposizioni urgenti in tema di procedure di riversamento del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo

L'**articolo 5** proroga i termini previsti per regolarizzare, senza addebito di sanzioni ed interessi, gli **indebiti utilizzi in compensazione del credito d'imposta previsto per investimenti in attività di ricerca e sviluppo**. La norma proroga, altresì, di un anno il termine di decadenza per l'emissione degli atti di recupero, ovvero di ogni altro provvedimento impositivo, relativo all'indebito utilizzo in compensazione del medesimo credito.

Si ricorda che i commi da 7 a 12 dell'articolo 5 del

articolo 5 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, hanno introdotto una **procedura per il riversamento spontaneo**, **senza applicazione di sanzioni e interessi**, **di crediti d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo** da parte di **soggetti che li hanno indebitamente utilizzati**.

La procedura è destinata ai soggetti che – **a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019** – abbiano svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte **non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo** ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9.

La procedura di riversamento spontaneo può essere utilizzata anche dai soggetti che:

– **abbiano commesso errori** nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili, in violazione dei principi di pertinenza e congruità, nonché nella determinazione della media storica di riferimento;

– **in relazione al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016,** abbiano applicato l'ambito di applicazione della misura in maniera non conforme a quanto dettato dalla diposizione d'interpretazione autentica recata dall'articolo 1, comma 72, legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019).

L'accesso alla procedura prevista ai commi da 7 a 12 dell'articolo 5 del decreto-legge n. 146 del 2021, **è escluso nei casi di condotte fraudolente**, di fattispecie simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi, nonché nelle ipotesi in cui manchi la

documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta. La procedura non può essere altresì utilizzata per il riversamento dei crediti il cui indebito utilizzo in compensazione sia già stato accertato con provvedimenti impositivi divenuti definitivi, mentre nel caso di indebito utilizzo constatato con un atto non ancora divenuto definitivo, il versamento deve obbligatoriamente riguardare l'intero importo del credito, senza possibilità di applicare la rateazione.

Per avvalersi della procedura è necessario inviare apposita richiesta all'Agenzia delle entrate che può essere effettuata entro 30 giugno 2024 *(in precedenza 30 novembre 2023*). Il comma 9 della medesima disposizione prevedeva inoltre che il contenuto e le modalità di trasmissione del modello di comunicazione per la richiesta di applicazione della procedura fossero definiti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da emanare entro il 31 maggio 2022, specificando che nell'istanza devono essere indicati il periodo o i periodi d'imposta di maturazione del credito d'imposta per cui è presentata la richiesta, gli importi del credito oggetto di riversamento spontaneo e tutti gli altri dati ed elementi richiesti in relazione alle attività e alle spese ammissibili.

In attuazione di tali disposizioni l'Agenzia delle entrate ha emanato i provvedimenti del 1° giugno 2022, prot.n. 188987/2022 e del 4 luglio 2022, prot. n. 259689/2022, che contengono modello, istruzioni e specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati relativi al modello di domanda per l'accesso alla procedura.

Tale ultimo provvedimento, ha modificato le istruzioni approvate dal precedente provvedimento n. 188987/2022 inserendo al paragrafo "***CALCOLO DELL'IMPORTO DEL CREDITO DA RIVERSARE***", dopo l'ultimo capoverso il seguente inciso "Il campo (E) è modificabile dall'utente, selezionando preventivamente il relativo *check* in procedura. Sulla stampa

dell'istanza sono riportati sia il campo (E) relativo all'importo proposto e calcolato automaticamente dalla procedura, sia il campo (E) dichiarato dall'utente, eventualmente modificato rispetto a quello calcolato. Se l'importo calcolato non viene modificato gli importi riportati nei due campi (E) sono uguali".

Ora, a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. "Anticipi", il contenuto e le modalità di trasmissione del modello di comunicazione per la richiesta di applicazione della procedura ***saranno definiti*** *con uno o* ***più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate****.*

Il versamento dell'importo del credito indebitamente utilizzato in compensazione, indicato nella comunicazione inviata all'Agenzia delle entrate deve essere effettuato, utilizzando i codici tributo istituti dalla Risoluzione n. 34/E del 5 luglio 2022 a cui di rimanda. **Il riversamento degli importi dovuti è effettuato senza avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241**.

Il comma 11 stabilisce che la procedura si perfeziona con l'integrale versamento di quanto dovuto. In caso di riversamento rateale, il mancato pagamento di una delle rate entro la scadenza prevista comporta il mancato perfezionamento della procedura, l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti, nonché l'applicazione di una sanzione pari al 30 per cento degli stessi e degli interessi nella misura prevista dall'articolo 20 del D.P.R. n. 602 del 1973. In esito al corretto perfezionamento della procedura di riversamento **è esclusa la punibilità per il delitto di cui all'articolo 10-*quater* del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74**.

Le novelle – Il, comma 1, **lettera *a)***, n.1), dell'articolo 5 del Decreto "*Anticipi*" differisce il termine utile per inviare l'apposita richiesta all'Agenzia delle entrate per avvalersi dell'agevolazione; **il termine di adesione alla**

procedura di riversamento passa dal 30 novembre 2023 al 30 giugno 2024.

La **lettera *b*)**, conseguentemente, alla modifica introdotta alla **lettera *a*)**, differisce il termine per il versamento dell'unica rata o, in caso di rateazione, delle altre tre rate, nonché il termine a decorrere dal quale sono dovuti gli interessi calcolati al tasso legale previsto al comma 10 dell'articolo 5 del decreto- legge n. 146 del 2021.

La norma proroga:

- dal 16 dicembre 2023 **al 16 dicembre 2024** il termine per il versamento dell'unica rata o, in caso di rateazione, della **prima rata**;
- dal 16 dicembre 2024 **al 16 dicembre 2025** il termine per il versamento della **seconda rata**;
- dal 16 dicembre 2025 **al 16 dicembre 2026** il termine per versamento della **terza rata;**
- dal 17 dicembre 2023 **al 17 dicembre 2024**, in caso di pagamento rateale, il termine **a decorrere dal quale sono dovuti gli interessi calcolati al tasso legale.**

Conseguentemente alle proroghe introdotte, la **lettera *c*)** interviene altresì sul comma 11, **prorogando al 17 dicembre 2024** il termine ivi previsto – in precedenza fissato al 17 dicembre 2023 – **a decorrere dal quale vanno calcolati, in caso di mancato perfezionamento della procedura, gli interessi** di cui all'articolo 20 del D.P.R. n. 602 del 1973 in materia di interessi per ritardata iscrizione a ruolo (tasso del quattro per cento annuo).

Il comma 12 dell'articolo 5 del decreto-legge n. 146 del 2021 prevede, inoltre, che la procedura di cui ai commi da 7 a 10 **non può essere utilizzata per il riversamento dei crediti il cui utilizzo in compensazione sia già stato accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi alla data di**

entrata in vigore del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 (22 ottobre 2021),. Nel caso in cui l'utilizzo del credito d'imposta sia già stato constatato con un atto istruttorio, ovvero accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con un provvedimento impositivo, non ancora divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 **(22 ottobre 2021)**, il riversamento deve obbligatoriamente riguardare l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione, senza applicazione di sanzioni e interessi e senza possibilità di applicare la rateazione di cui al comma 10.

La **lettera *d*)** introduce un ultimo periodo al sopra richiamato comma 12 con il quale si stabilisce che, in deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000 n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*), **il termine di decadenza per l'emissione degli atti di recupero, ovvero di ogni altro provvedimento impositivo, è prorogato di un anno con riferimento ai crediti d'imposta** di cui al comma 7, **utilizzati negli anni 2016 e 2017**.

Base imponibile del contributo di solidarietà – Modifiche all'articolo 4 del decreto-legge 28 luglio 2023, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 settembre 2023, n. 127

L'**articolo 6 esclude parzialmente dalla base imponibile del contributo di solidarietà** – previsto dalla legge di bilancio per il 2023 a carico di talune imprese del settore energetico – la distribuzione, o comunque l'utilizzo, nel periodo di imposta 2022, di riserve accantonate in sospensione d'imposta o destinate alla copertura di vincoli fiscali. Come rilevato nella relazione illustrativa, i commi

1 e 2 mirano, quindi, a ripristinare il contenuto dell'articolo 5 del D.L. n. 34/2023, che già prevedeva una rideterminazione, della base imponibile su cui si applica il contributo di solidarietà temporaneo. Detta disposizione, tuttavia, era stata successivamente abrogata dall'articolo 22, comma 1 del D.L. n. 61/2023.

Erroneamente, la relazione illustrativa riporta come norma abrogatrice la legge di conversione del medesimo D.L. n. 34/2023 (ossia la legge n. 56/2023), anziché il comma 1 dell'articolo 21 (rubricato «Disposizioni finanziarie») del D.L. n. 61/2023, recante interventi urgenti per fronteggiare l'emergenza provocata dagli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023 nonché disposizioni urgenti per la ricostruzione nei territori colpiti dai medesimi eventi.

Infine, istituisce per il solo anno **2024** un **contributo di solidarietà**, a carico dei soggetti che si avvalgono delle disposizioni dei primi due commi della disposizione in esame, di ammontare **pari al beneficio** che si ottiene per effetto dell'applicazione delle medesime disposizioni, da versarsi in due rate di pari importo entro il 30 maggio e il 30 ottobre 2024. In concreto, dunque, la quota del contributo di solidarietà per il 2023 non versata in applicazione sarà comunque dovuta a titolo di contributo di solidarietà temporaneo per l'anno 2024.