

# Disposizioni generali

*Con il Provv. 31 gennaio 2022, n. 30745, l'Agenzia delle entrate ha approvato in via definitiva, con le relative istruzioni, il modello Redditi SC 2022, relativo ai redditi 2021, mentre con il Provv. 15 febbraio 2022, n. 48197 sono state approvate le specifiche tecniche per la trasmissione telematica del modello. Si ricorda che il modello Redditi SC 2022 deve essere presentato, dai soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, entro il prossimo 30 novembre 2022. Diversamente, la presentazione della dichiarazione dei soggetti IRES con esercizio non coincidente con l'anno solare è fissata all'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.*

## Aspetti generali

Per effetto del D.L. n. 34/2019, il termine di presentazione telematica dei modelli Redditi e IRAP è stato fissato:

- **al 30 novembre**, per i contribuenti "solari" per i contribuenti con periodo d'imposta "solare";
- **all'ultimo giorno dell'11° mese successivo** alla chiusura del periodo d'imposta, per i soggetti con periodo d'imposta "non solare".

Conseguentemente, il modello Redditi SC 2022 deve essere **presentato, in via telematica**, direttamente o tramite un intermediario abilitato:

- **entro il prossimo 30 novembre 2022**, per i soggetti con periodo d'imposta solare;
- entro **l'ultimo giorno dell'undicesimo mese** successivo alla chiusura del periodo d'imposta, per i soggetti con periodo d'imposta non solare; a tal fine, non rileva la data di approvazione del bilancio o del rendiconto ma solo la data di chiusura del periodo d'imposta (così, ad esempio, una s.r.l. con periodo d'imposta 1° luglio 2021 – 30 giugno 2022 dovrà presentare il modello Redditi SC 2022, in via telematica, entro il 31 maggio 2023).

Restano fermi, invece, i termini previsti per la presentazione telematica delle dichiarazioni dei redditi e Irap in caso di: liquidazione, fallimento e liquidazione coatta amministrativa (art. 5 del D.P.R. n. 322/1998) nonché di trasformazione, fusione e scissione (art. 5-bis del D.P.R. n. 322/1998). Per dette casistiche la presentazione telematica delle dichiarazioni rimane fissata all'ultimo giorno del nono mese successivo all'evento.



### Attenzione

Le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine sono considerate valide, salva l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge (artt. 2 e 8 del D.P.R. n. 322/1998 e successive modificazioni). Quelle presentate, invece, con ritardo superiore a 90 giorni si considerano omesse, ma costituiscono titolo per la riscossione dell'imposta che ne risulti dovuta.

Si rammenta che per le società con **esercizio non coincidente con l'anno solare** vanno utilizzati i modelli dichiarativi approvati per l'anno precedente (c.d. "vecchi modelli"). Ai fini dell'IRES, per i periodi d'imposta chiusi **anteriormente al 31 dicembre 2021**, anche se iniziati nel corso del 2020 (ad es. periodo dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2021), la dichiarazione dei redditi va presentata utilizzando il modello Redditi 2021. Qualora il modello Redditi 2021 non consente l'indicazione di alcuni dati neces-

sari per la dichiarazione, richiesti invece nei modelli approvati nel 2022, questi dovranno essere forniti solo a richiesta dell'Agenzia delle Entrate.

## Soggetti interessati

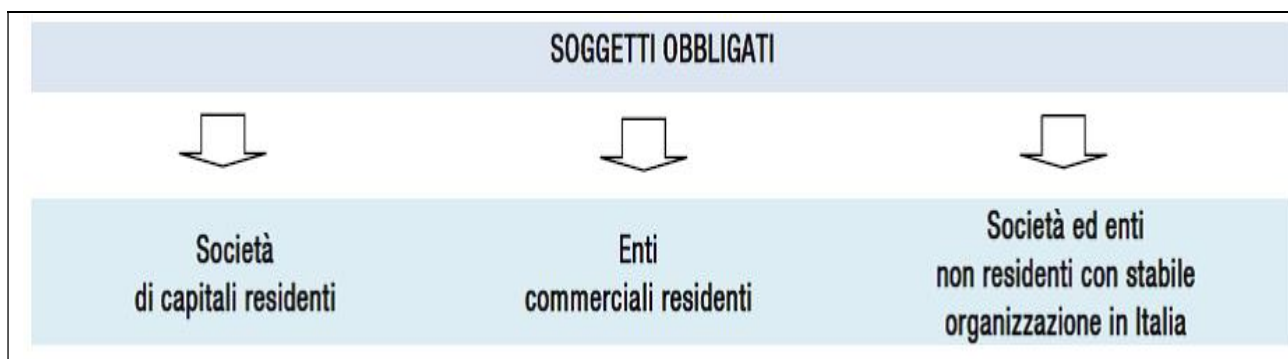
Sono tenuti alla presentazione del modello Redditi SC i seguenti soggetti IRES:

- società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, comprese società cooperative che abbiano acquisito la qualifica di ONLUS e cooperative sociali, società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) 2157/2001 regolamento (CE) 2157/2001e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) 1435/2003, residenti nel territorio dello Stato;
- enti commerciali (enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), residenti nel territorio dello Stato;
- società di ogni tipo (tranne società semplici, società e associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR) nonché enti commerciali non residenti nel territorio dello Stato, compresi i trust, che hanno esercitato l'attività nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione.

Si considerano residenti le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo d'imposta, hanno la sede legale o la sede amministrativa o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

Inoltre, salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo nei soggetti di cui alle lett. a) e b), comma 1, art. 73, TUIR, se, in alternativa:

- sono controllati, anche indirettamente da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.



Il modello Redditi SC deve essere altresì presentato per la dichiarazione dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi dai seguenti soggetti:

- società di gestione del risparmio, imprese di assicurazione, banche e società di intermediazione mobiliare che intervengono quali soggetti istitutori di fondi pensione aperti e interni;
- società ed enti al cui interno sono costituiti fondi accantonati per fini previdenziali ai sensi dell'art. 2117 c.c., se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti;
- imprese di assicurazione per i contratti di assicurazione di cui all'art. 9-ter, D.Lgs. n. 124/1993 e all'art. 13, comma 2-bis, D.Lgs. n. 47/2000.

### ***Soggetti IRES non interessati al modello***

Si precisa che i soggetti IRES diversi da quelli su indicati, devono invece presentare il **modello “Redditi – Enti non commerciali** ed equiparati”. Nello specifico, si tratta di:

- enti non commerciali (enti pubblici e privati diversi dalle società nonché i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), residenti o non residenti in Italia;
- Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS) di cui all'art. 10, D.Lgs. n. 460/1997, ad eccezione delle società cooperative (comprese le cooperative sociali);
- società ed enti non commerciali di ogni tipo, compresi i trust, non residenti nel territorio dello Stato;
- curatori di eredità giacenti se il chiamato all'eredità è soggetto all'IRES e se la giacenza dell'eredità si protrae oltre il periodo di imposta nel corso del quale si è aperta la successione.

### **Modalità di presentazione del modello**

La dichiarazione va presentata secondo una delle seguenti modalità:

- direttamente dal contribuente, tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate;
- tramite intermediari abilitati (professionisti, associazioni di categoria, CAF, altri soggetti abilitati).
- tramite società appartenenti al gruppo;
- 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.

#### ***Presentazione telematica diretta***

I contribuenti che predispongono la propria dichiarazione possono scegliere di trasmetterla direttamente, senza avvalersi di un intermediario abilitato. In tal caso, la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate.

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.

#### ***Presentazione telematica tramite un intermediario***

Qualora il contribuente si rivolga ad un intermediario abilitato per la trasmissione del modello Redditi, deve farsi rilasciare dallo stesso intermediario:

- una **dichiarazione** datata e sottoscritta, comprovante **l'assunzione dell'impegno** a trasmettere, per via telematica, i dati contenuti nel modello; detta dichiarazione dovrà poi precisare se il modello Redditi è stato consegnato dal contribuente già compilato o se lo stesso verrà predisposto dall'intermediario;

La data dell'impegno, unitamente alla personale sottoscrizione ed all'indicazione del proprio codice fiscale, dovrà essere successivamente riportata nello specifico riquadro "*Impegno alla presentazione telematica*" posto nel frontespizio della dichiarazione;

- **entro 30 giorni** dal termine previsto per la presentazione in via telematica, **l'originale della dichiarazione**, firmata dal contribuente e redatta su modello conforme a quello approvato dall'Agenzia delle Entrate, **unitamente a copia della comunicazione** dell'Agenzia (ricevuta) che attesta l'avvenuta ricezione della dichiarazione. L'attestazione di ricezione telematica è prova per il dichiarante di avvenuta presentazione della dichiarazione e dovrà essere conservata dal medesimo, unitamente all'originale della dichiarazione e alla restante documentazione, fino al termine del periodo previsto per l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.



### **Attenzione**

Si fa presente che la legge di Stabilità 2016, sostituendo integralmente l'art. 57, D.P.R. n. 633/1972 (IVA) e l'art. 43, D.P.R. n. 600/1973 (imposte dirette), ha esteso il termine per la notifica degli accertamenti. Di conseguenza, dalle dichiarazioni 2017, relative al periodo di imposta 2016, la documentazione va conservata:

- fino al 31 dicembre del 5° anno successivo (anziché quarto) a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- fino al 31 dicembre del 7° anno successivo (anziché quinto) a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, in caso di omessa dichiarazione.

Gli **intermediari abilitati, le società del gruppo o gli altri incaricati** (società del gruppo o altre Amministrazioni) devono **conservare copia della dichiarazione trasmessa**, anche su supporto informatico, per lo stesso periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, ai fini dell'eventuale esibizione all'Amministrazione finanziaria in sede di controllo. Il contribuente dovrà 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.

### ***Dichiarazione trasmessa da società appartenenti a gruppi***

Per quanto riguarda i gruppi, la trasmissione telematica della dichiarazione relativa ai soggetti a questi appartenenti, può essere effettuata da uno o più soggetti dello stesso gruppo esclusivamente attraverso il servizio telematico Entratel.

Si considerano appartenenti al gruppo l'ente (anche non commerciale) o la società (anche di persone) controllante e le società controllate. Si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante o tramite altra società controllata da questo per una percentuale superiore al 50% del capitale fin dall'inizio del periodo d'imposta precedente.

La società del gruppo può effettuare la presentazione per via telematica delle dichiarazioni delle altre società che appartengono al medesimo gruppo per le quali assume l'impegno alla presentazione della dichiarazione. Possono altresì avvalersi delle stesse modalità di presentazione telematica le società appartenenti al medesimo gruppo che operano come rappresentanti fiscali di società estere, ancorché queste ultime non appartengano al medesimo gruppo.

È possibile presentare, contemporaneamente o in momenti diversi, alcune dichiarazioni direttamente ed altre tramite le società del gruppo o un intermediario.

Le società e gli enti che assolvono all'obbligo di presentazione per via telematica rivolgendosi ad un intermediario abilitato o ad una società del gruppo non sono tenuti a richiedere l'abilitazione alla trasmissione telematica. Per incaricare un'altra società del gruppo della presentazione telematica della propria dichiarazione, la società dichiarante deve consegnare la propria dichiarazione, debitamente sottoscritta, alla società incaricata; quest'ultima società dovrà osservare tutti gli adempimenti previsti per la presentazione telematica da parte degli intermediari abilitati.

### ***Presentazione agli uffici postali***

I soggetti non obbligati alla presentazione telematica possono presentare la dichiarazione modello Redditi presso un ufficio postale.



#### **Attenzione**

Le dichiarazioni presentate tramite un ufficio postale da parte dei contribuenti obbligati alla presentazione per via telematica sono da ritenersi non redatte in conformità al modello approvato e, conseguentemente, si rende applicabile la **sanzione** prevista dall'art. 8, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (circolare 19 giugno 2002, n. 54/E).

### ***Comunicazione di avvenuta presentazione della dichiarazione***

La **prova della presentazione** è data, in questo caso, dalla comunicazione dell'Agenzia attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata direttamente in via telematica.



#### **Ricorda**

Tale comunicazione è consultabile su Fisconline nella Sezione "Ricevute" per gli utenti registrati ai servizi telematici.

La stessa **comunicazione può essere richiesta**, senza limiti di tempo, a qualsiasi Ufficio dell'Agenzia delle entrate. In relazione alla verifica della tempestività delle dichiarazioni presentate per via telematica, sono da **considerarsi tempestive** le dichiarazioni trasmesse entro i termini previsti (art. 2 del D.P.R. n. 322/1998), ma **scartate** dal servizio telematico, purché queste vengano **ritrasmesse entro i cinque giorni** successivi alla data contenuta nella comunicazione dell'Agenzia delle entrate che attesta il motivo dello scarto.

### ***Responsabilità dell'intermediario abilitato***

In caso di **tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni**, l'art. 7-bis del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, prevede, a carico degli intermediari, una **sanzione da euro 516 a euro 5.164**, con riferimento alla quale deve ritenersi consentito il **ravvedimento operoso** (circolare 27 settembre 2007, n. 52/E).

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 provvedi-

menti 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.

## Termini di versamento dell'imposta

In generale, il versamento del saldo IRES 2021 e del primo acconto 2022 va effettuato entro:

- **l'ultimo giorno del sesto mese successivo** a quello di chiusura del periodo d'imposta, ossia al 30 giugno 2022 ovvero al 22 agosto 2022 (il 30 luglio 2022 cade di sabato) con applicazione della maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare ed approvazione del bilancio nei termini "ordinari";
- **l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio**, per le società con esercizio solare ed approvazione del bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, con la possibilità di usufruire del differimento di 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40%.



### Ricorda

Gli adempimenti fiscali (compresi gli obblighi di versamento) che scadono **tra il 1° ed il 20 agosto** di ogni anno, possono essere effettuati entro il giorno 20 dello stesso mese, senza alcuna maggiorazione.

In generale, i soggetti che, in base a disposizioni di legge, approvano il bilancio o il rendiconto oltre il termine di 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio effettuano i versamenti entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio o rendiconto. Se il bilancio o il rendiconto non è approvato entro il termine massimo previsto dalla legge (180 giorni dalla chiusura dell'esercizio) i versamenti devono, comunque, essere effettuati entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio.

## *Assemblee societarie – Approvazione bilancio 2021*

Si fa presente che – per effetto del decreto c.d. "Milleproroghe" convertito (art. 3, comma 1 del D.L. n. 228/2021) – stante il prolungarsi della situazione di emergenza epidemiologica, il legislatore ha nuovamente modificato il termine previsto dall'art. 106, comma 7 del D.L. n. 18/2020 facendo slittare al **31 luglio 2022** il termine del 31 dicembre 2021 fissato dall'art. 6 del D.L. n. 105/2021. Attenzione, però, che la nuova proroga non impatta sui termini di approvazione dei bilanci 2021, che, quindi, dovranno essere approvati nei termini ordinari (120 giorni), salvo ricorrano le condizioni per il rinvio ai 180 giorni. La norma dell'art. 106, comma 1 del "Cura Italia", infatti, continua a disporre quanto segue *"in deroga a quanto previsto dagli articoli 2364, secondo comma, e 2478-bis, del codice civile o alle diverse disposizioni statutarie, l'assemblea ordinaria è convocata per l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2020 entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio"*.

Pertanto, non facendo alcun cenno all'approvazione dei bilanci targati 2021 appare chiaro che, almeno per il momento, si **potrà procedere all'approvazione nel maggior termine di 180 giorni solo in presenza delle consuete condizioni di cui agli artt. 2364, comma 2 e 2478-bis c.c.** Stando, quindi, alle disposizioni previste dalla proroga, **fino al prossimo 31 luglio 2022** (facendo attenzione che detta data si riferisce al momento in cui l'assemblea è "tenuta" e non a quello in cui la stessa è convocata) per le assemblee ordinarie o straordinarie delle società per azioni, delle società in accomandita

per azioni, delle società a responsabilità limitata, delle società cooperative e mutue assicuratrici, anche in deroga alle disposizioni statutarie, sarà possibile per i soci:

- a. esprimere il voto in via elettronica o per corrispondenza;
- b. intervenire all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione.

Inoltre, le predette società possono prevedere che l'assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio.

Assemblee "a distanza" entro il 31 luglio 2022 anche per le associazioni e le fondazioni appartenenti o meno al comparto del Terzo settore (APS, ODV e Onlus). In tal caso il richiamo è alle disposizioni di cui all'art. 106, comma 8-bis del D.L. n. 18/2020 convertito. Con il nuovo termine, quindi, le associazioni e le fondazioni potranno svolgere le riunioni degli organi sociali in videoconferenza anche nel caso in cui tali modalità non siano espressamente previste negli statuti e nei regolamenti delle stesse organizzazioni. Occorre evidenziare che, nonostante manchi una espressa indicazione normativa, si ritiene che l'utilizzo delle modalità "a distanza" sia possibile anche per le adunanze degli organi di amministrazione (Cda e consigli di gestione) e di controllo (collegi sindacali, ecc.).

Un discorso a parte meritano, poi, le società a responsabilità limitata; per queste la norma consente ai soci, anche in deroga a quanto previsto dall'art. 2479, comma 4, c.c. e alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto. Per quanto concerne, infine, le società con azioni quotate resta ferma la possibilità di designare per le assemblee ordinarie o straordinarie il rappresentante previsto dall'art. 135-undecies del D.Lgs. n. 58/1998, anche ove lo statuto disponga diversamente. Le medesime società possono, altresì, prevedere, nell'avviso di convocazione, che l'intervento in assemblea si svolga esclusivamente tramite il rappresentante "designato" al quale possono essere conferite anche deleghe e/o sub-deleghe. Da segnalare, da ultimo, che, ove la società/ente non abbia regolamentato lo svolgimento delle sedute in videoconferenza, tenuto conto dell'art. 73, comma 4 del D.L. n. 18/2020 e fino al 31 marzo 2022 (come dall'allegato A al D.L. n. 221/2021), queste possono riunirsi secondo tali modalità, nel rispetto di criteri di trasparenza e tracciabilità previamente fissati, purché siano individuati sistemi che consentano di identificare con certezza i partecipanti nonché adeguata pubblicità delle sedute, ove previsto, secondo le modalità individuate da ciascun ente.



### Esempio



<b>Esercizio coincidente con anno solare</b>	1/1/2021 - 31/12/2021
<b>Approvazione bilancio</b>	29/6/2022 (oltre 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio)
<b>Versamento</b>	22/8/2022 senza maggiorazioni
	31/8/2022 con maggiorazione 0,40%



<b>Esercizio non coincidente con anno solare</b>	1/4/2021 – 31/3/2022
<b>Approvazione bilancio</b>	27/9/2022 (termine speciale)
<b>Versamento</b>	31/10/2022 senza maggiorazioni
	30/11/2022 con maggiorazione 0,40%

Se il bilancio o il rendiconto non è approvato entro il termine massimo previsto dalla legge (180 giorni dalla chiusura dell'esercizio) i versamenti devono, comunque, essere effettuati entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello entro il quale lo stesso avrebbe dovuto essere approvato.



### Esempio

In caso di approvazione del bilancio al 29 giugno 2022 la società deve effettuare i versamenti entro il 22 agosto 2022 (il 31 luglio 2022 cade di domenica). Parimenti, in caso di mancata approvazione del bilancio entro il 29 giugno 2022, la società deve effettuare i versamenti entro il 22 agosto 2022.

I predetti versamenti possono, altresì, essere differiti di 30 giorni rispetto ai termini indicati, applicando la maggiorazione dello 0,40%.

Per le imposte risultanti dalla dichiarazione, si rammenta che l'importo minimo da versare, ovvero rimborsabile o utilizzabile in compensazione è pari ad euro 12.

Inoltre, si rammenta che:

- gli importi delle imposte da dichiarazione vanno versati arrotondati all'unità di euro;
- se l'ammontare indicato in dichiarazione deve essere successivamente elaborato (acconti, 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;
- se il termine di pagamento **scade di sabato o di giorno festivo**, il versamento è tempestivo, se effettuato il primo giorno lavorativo successivo.

### *Il versamento degli acconti*

I versamenti di acconto dell'IRES sono effettuati in **due rate**, salvo che il versamento della prima rata **non superi euro 103,00** (art. 17, comma 3, del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435). L'acconto **non è dovuto**, se l'imposta relativa al periodo d'imposta precedente al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, è di ammontare **non superiore a 20,66 euro**.

La percentuale dell'acconto dell'IRES è fissata nella misura del **100%**.

Nello specifico, il versamento è effettuato:



- a. per la **prima rata**, nel termine previsto per il versamento del **saldo dovuto in base alla dichiarazione**, ossia entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. La prima rata può essere versata **entro il trentesimo giorno successivo** al termine ordinario di scadenza, **maggiorando** le somme da versare dello **0,40%** a titolo di interesse corrispettivo. Per coloro che effettuano la **compensazione**, la maggiorazione si applica solamente sulla differenza tra debiti e crediti, se positiva;
- b. per la **seconda o unica rata**, entro l'**ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta** cui si riferisce la presente dichiarazione. Ai fini del computo dell'acconto, **non si può tenere conto**, nella misura del 70 per cento, delle ritenute sugli interessi, premi e altri frutti dei titoli, scomutate per il periodo d'imposta precedente.

In caso di adesione al regime di **tassazione per trasparenza** (artt. 115 e 116 del TUIR), l'obbligo di versamento dell'acconto permane, nel primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione, anche in capo alla società partecipata. In caso di esercizio dell'opzione per il **consolidato nazionale o mondiale**, al versamento dell'acconto è tenuta esclusivamente la società o ente consolidante.

Il versamento dell'acconto dell'imposta dovuta sui redditi imputati da soggetti controllati non residenti ai sensi del comma 6 dell'art. 167 del TUIR, assoggettati a tassazione separata nel quadro RM va effettuato secondo i termini e le modalità sopra indicate. L'acconto va, tuttavia, determinato autonomamente rispetto all'acconto per i redditi assoggettati in via ordinaria ad IRES.

Per i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli ISA e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'economia, nonché per i soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli artt. 5 e 115 del TUIR, i versamenti di acconto dell'imposta sono effettuati in due rate ciascuna nella **misura del 50%** (art. 58, comma 1, del D.L. n. 124/2019).

### ***Rateazione dei versamenti***

L'art. 20 D.Lgs. n. 241/1997 prevede la possibilità di rateizzare i versamenti del saldo e dell'eventuale prima rata di acconto in un numero di rate a scelta del contribuente da un minimo di due ad un massimo di sei.

In particolare:

- l'opzione per il pagamento rateale deve essere effettuata in occasione del primo versamento con il modello F24 nel quale deve essere indicato, relativamente ad ogni singolo codice tributo, nello spazio denominato "rateazione" sia la rata che si sta versando, sia il numero di rate prescelto (ad esempio, se si versa la prima di sei rate, si deve indicare "0106");
- il pagamento deve in ogni caso concludersi entro il mese di novembre dello stesso anno di presentazione della dichiarazione;
- sugli importi da versare con le rate mensili successive, si applicano gli interessi dello 0,33% in misura forfetaria, a prescindere dal giorno in cui è eseguito il versamento.



### **Esempio**

Qualora la prima rata di versamento scada il 30 giugno 2022, la seconda scade il successivo 18 luglio con l'applicazione degli interessi dello 0,18%. Qualora, invece, la prima rata di versamento scada il 22 agosto 2022 (il 30 luglio 2022 cade di sabato), la seconda scade il medesimo 22 agosto 2022 senza applicazione di interessi. Si ricorda che gli adempimenti fiscali ed i ver-

samenti che hanno scadenza dal 1° al 20 agosto di ogni anno, possono essere effettuati entro il giorno 20 dello stesso mese, senza alcuna maggiorazione.

I soggetti che effettuano i versamenti entro il trentesimo giorno successivo ai termini di scadenza previsti per ciascuno di essi devono preventivamente maggiorare le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo. Pertanto, il soggetto che fruisce del differimento dal 30 giugno 2022 al 22 agosto 2022, ai fini della rateazione, può fare riferimento al prospetto sotto riportato, avendo cura di maggiorare preventivamente gli importi della misura dello 0,40%.

Al riguardo, si veda il seguente prospetto riguardante i contribuenti titolari di partita IVA:

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

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

Nel caso, invece, di un contribuente non titolare di partita IVA, il pagamento della prima rata può essere effettuato entro il 30 giugno 2022 ovvero, per chi fruisce del differimento, entro il 22 agosto 2022 (il 30 luglio 2022 cade di sabato). La seconda rata deve essere versata entro il 22 agosto 2022 (il 31 luglio 2022 cade di domenica) con l'applicazione degli interessi dello 0,33%, ovvero, per chi fruisce del differimento, entro il 31 agosto 2022 con l'applicazione degli interessi dello 0,09%.

Al riguardo, si veda il seguente prospetto:

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

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

## Compensazione

I debiti ed i crediti nei confronti dei diversi enti impositori (Stato, INPS, regioni, INAIL) risultanti dalla dichiarazione possono essere oggetto di compensazione mediante il modello F24. In particolare, i

crediti risultanti dal modello Redditi possono essere utilizzati in compensazione **dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta 2021**. I contribuenti che utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito per **importi superiori a 5.000 euro** annui devono fare apporre sulla dichiarazione dei redditi il **visto di conformità ovvero l'attestazione** da parte del revisore incaricato del controllo contabile. 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 la circolare 25 settembre 2014, n. 28/E). 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. Gli importi a credito che il contribuente sceglie di utilizzare in compensazione **non devono essere necessariamente utilizzati in via prioritaria per compensare i debiti risultanti dalla medesima dichiarazione**. Ad esempio, l'eccedenza a credito IRES può essere utilizzata per compensare altri debiti (IVA, ritenute) piuttosto che per diminuire l'acconto IRES. Il contribuente può **avvalersi del tipo di compensazione che ritiene più indicata alle sue esigenze** e, conseguentemente, utilizzare gli importi a credito:

- **in compensazione, per il pagamento dei debiti relativi ad una diversa imposta, alle ritenute ed ai contributi.** In tale caso, il contribuente è obbligato a compilare e presentare il modello 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 tale caso, il contribuente può scegliere se esporre la compensazione esclusivamente nel modello di dichiarazione ovvero anche nel modello F24.

Il limite massimo dei crediti d'imposta rimborsabili in conto fiscale e/o utilizzabili in compensazione è di **2 milioni di euro** per ciascun anno solare (per effetto dell'articolo 1, co.72 della L.234/2021). qualora l'importo dei crediti spettanti sia superiore al suddetto limite, l'eccedenza può essere chiesta a rimborso nei modi ordinari ovvero può essere portata in compensazione nell'anno solare successivo. L'importo dei crediti utilizzati per compensare debiti relativi a una stessa imposta non rileva ai fini del limite massimo di **2 milioni di euro**, anche se la compensazione è effettuata mediante il modello F24.

I soggetti **titolari di partita IVA** che intendono effettuare la compensazione 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.

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.

## Modalità di versamento con F24

Come anticipato, per il versamento delle imposte e dei contributi va obbligatoriamente utilizzato il modello F24.

Tuttavia, nell'ambito del D.L. n. 124/2019 convertito è stato previsto l'obbligo di presentare il modello F24 "esclusivamente" attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, ai fini dell'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta (a prescindere dal relativo importo), **anche per i soggetti non titolari di partita IVA**. Inoltre, visto il riferimento ai "crediti maturati in qualità di **sostituto**

**d'imposta**", l'obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate sussiste anche per la presentazione dei modelli F24 che espongono la compensazione dei crediti tipici dei sostituti d'imposta finalizzati al recupero delle eccedenze di versamento delle ritenute e dei rimborsi/bonus erogati ai dipendenti (es. rimborsi da modello 730 e bonus 80 euro o del nuovo "trattamento integrativo erogato in busta paga).

Al riguardo, si rammenta che, per effetto di quanto previsto dall'art. 15 del D.Lgs. n. 175/2014, il recupero da parte dei sostituti d'imposta delle eccedenze di versamento delle ritenute e delle somme rimborsate ai dipendenti e pensionati deve necessariamente essere esposto in compensazione nel modello F24, non essendo più possibile scomputare direttamente tali crediti dai successivi pagamenti delle ritenute.

L'obiettivo che si vuole conseguire con le nuove misure è l'effettuazione di un riscontro "preventivo" dei dati attestanti l'esistenza del credito prima che questo venga utilizzato in compensazione per il pagamento di altri tributi o contributi. In tal modo, è possibile per l'Agenzia delle entrate, già in fase di elaborazione dei modelli F24 ricevuti, scartare le deleghe di pagamento nel caso in cui contengano compensazioni di crediti, salvi quelli maturati in qualità di sostituto d'imposta, che non risultino dalle dichiarazioni presentate oppure che risultino da dichiarazioni non dotate del visto di conformità.

Al fine di meglio definire l'ambito applicativo della suddetta novità, nella risoluzione n. 110/E/2019, è stato precisato che "tutti" i contribuenti e sostituti d'imposta sono ora tenuti a presentare il modello F24 attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, qualora esponga la compensazione dei crediti identificati dai codici riportati nella tabella allegata alla risoluzione, appartenenti alle seguenti categorie:

- a. imposte sostitutive;
- b. imposte sui redditi e addizionali;
- c. IRAP;
- d. IVA;
- e. agevolazioni e crediti indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi;
- f. sostituti d'imposta.

Viene, inoltre, evidenziato che l'obbligo di utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia non sussiste qualora l'esposizione del credito nel modello F24 rappresenti una *"mera modalità alternativa allo scomputo diretto del credito medesimo dal debito d'imposta pagato nello stesso modello"*. Confermando, così, che l'utilizzo dei servizi telematici non è obbligatorio in presenza di una compensazione "verticale". Tuttavia, a prescindere dalla tipologia di compensazione effettuata, resta fermo l'obbligo di presentare il modello F24 "a saldo zero" esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate.



<b>Presentazione modello F24 – Crediti maturati dal periodo d'imposta 2021</b>		
<b>Casi</b>	<b>Soggetti titolati partita IVA</b>	<b>Soggetti non titolati partita IVA</b>
F24 con saldo a "debito" senza compensazioni	<ul style="list-style-type: none"> <li>• servizi telematici dell'Agenzia delle entrate;</li> <li>• servizi messi a disposizione da banche, poste, ecc.;</li> <li>• servizi telematici Agenzia delle entrate;</li> <li>• servizi messi a disposizione da ban-</li> </ul>	



Presentazione modello F24 – Crediti maturati dal periodo d'imposta 2021		
Casi	Soggetti titolati partita IVA	Soggetti non titolati partita IVA
	che, poste, ecc.;; • possibilità modello F24 cartaceo	
F24 con compensazioni e saldo a "debito"	Obbligo di utilizzo dei servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate (F24 on line, F24 web o F24 cumulativo)	
F24 a saldo zero		
Crediti d'imposta agevolazioni		

Sul piano temporale, dette regole sono applicabili *"con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019"* (ossia emergenti dalla dichiarazione 2020).

### ***Le regole per la sospensione degli F24***

Si ricorda che dallo scorso 29 ottobre 2018 sono finiti sotto la lente del Fisco gli F24 contenenti compensazioni a "rischio". Con il provvedimento 28 agosto 2018, infatti, è stata data attuazione alla disposizione di cui all'art. 1, comma 990, della Legge n. 205/2017 secondo cui **l'Agenzia delle Entrate** – allo scopo di contrastare il fenomeno delle indebite compensazioni – **può "sospendere", per un periodo di 30 giorni, l'esecuzione dei pagamenti F24 al fine di verificare la presenza di compensazioni che presentano profili di "rischio"**. Pertanto, laddove a seguito del controllo "automatizzato" il credito risulta correttamente utilizzato, ovvero siano decorsi 30 giorni dalla data di presentazione dell'F24, la delega di pagamento è eseguita e le compensazioni ed i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data indicata nel file inviato. Diversamente, la delega di pagamento non è eseguita ed i versamenti e le compensazioni si considerano "non effettuati". Nell'ambito del provvedimento vengono, poi, individuati i "criteri" utilizzati dal Fisco per la selezione delle deleghe a rischio.

### ***Criteri utilizzati per il controllo degli F24***

I criteri utilizzati per l'applicazione della procedura di "sospensione" fanno riferimento:

- alla tipologia dei debiti pagati;
- alla tipologia dei crediti compensati;
- alla coerenza dei dati indicati nel modello F24;
- ai dati presenti nell'Anagrafe Tributaria o resi disponibili da altri enti pubblici, afferenti ai soggetti indicati nel modello F24;
- ad analoghe compensazioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nel modello F24;
- al pagamento di debiti iscritti a ruolo, di cui all'art. 31, comma 1, del D.L. n. 78/2010. Al riguardo viene precisato che per l'utilizzo in compensazione di crediti per pagamenti di debiti iscritti "a ruolo", i relativi F24 devono essere presentati esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia, "pena" il rifiuto della delega di pagamento.

I modelli F24 da sottoporre a controllo, quindi, saranno selezionati in "via automatizzata", mentre le verifiche sul rischio saranno effettuate dalle strutture territorialmente competenti dell'Agenzia delle entrate.

### *Procedura di sospensione*

Nell'ambito del provvedimento 28 agosto 2018 è stato definito l'iter seguito dall'Agenzia per l'eventuale "sospensione" dell'F24 trasmesso attraverso i consueti canali telematici. La sospensione riguarda l'intero contenuto della delega di pagamento e viene comunicata tramite apposita "ricevuta" al soggetto che ha inviato l'F24, con indicazione della data in cui la stessa ha termine (comunque, non superiore a 30 giorni dalla data di invio del modello F24). In particolare, durante il periodo di sospensione:

- non viene effettuato l'addebito sul conto indicato nel file telematico dell'eventuale "saldo positivo" del modello F24;
- può essere richiesto l'annullamento della delega di pagamento secondo le ordinarie procedure telematiche messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate;

Inoltre, durante il periodo di sospensione e prima che siano intervenuti lo scarto o lo sblocco della delega di pagamento, il contribuente può inviare all'Agenzia delle entrate gli "elementi informativi" ritenuti necessari per la finalizzazione della delega sospesa. Tali elementi sono utilizzati dall'Agenzia delle entrate ai fini del controllo dell'utilizzo del credito compensato.

Se a seguito delle verifiche effettuate, l'Agenzia delle entrate rileva che il credito non è stato correttamente utilizzato, comunica lo "scarto" dell'F24 al soggetto che ha inviato il file telematico, tramite apposita ricevuta, indicandone anche la relativa "motivazione". In tale eventualità, tutti i pagamenti e le compensazioni contenuti nel modello F24 "scartato" si considerano "non eseguiti". Conseguentemente pare ragionevole poter ricorrere al ravvedimento operoso al fine di regolarizzare l'omesso/tardivo versamento.

Nel caso, invece, a seguito delle verifiche effettuate dall'Agenzia delle entrate il credito risulta correttamente utilizzato, la delega di pagamento si considera effettuata nella data indicata nel file telematico inviato e:

- a. in caso di F24 a saldo "zero", con apposita ricevuta, l'Agenzia comunica al soggetto che ha trasmesso il file telematico l'avvenuto perfezionamento della delega di pagamento;
- b. se l'F24 presenta saldo "positivo", l'Agenzia invia la richiesta di addebito sul conto indicato nel file telematico, informando il soggetto che ha trasmesso il file.

In assenza di comunicazione di scarto del modello F24 entro il periodo di sospensione, l'operazione si considera effettuata nella data indicata nel file telematico inviato.

Le "disposizioni finali" del provvedimento confermano altresì che:

- restano ferme le vigenti disposizioni concernenti l'obbligo di presentazione dei modelli F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate;
- i criteri selettivi e la procedura su indicata sono applicati, ove compatibili, anche ai residui casi in cui è consentita la presentazione di deleghe di pagamento contenenti compensazioni attraverso i servizi telematici messi a disposizione da banche, Poste e altri prestatori di servizi di pagamento;
- restano ferme le specifiche disposizioni vigenti che prevedono il controllo preventivo, in fase di elaborazione dei modelli F24, dell'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta.

### *Aspetti sanzionatori*

Sempre allo scopo di rafforzare le misure di contrasto alle indebite compensazioni, è stata introdotta una specifica disciplina sanzionatoria (il "comma 49-quater" all'art. 37 del D.L. n. 223/2006) da applicare nei casi in cui venga individuato il tentativo di compensare crediti non utilizzabili.



Con l'introduzione del "comma 49-quater" viene ora stabilito che laddove i crediti indicati in F24 si rivelino (in tutto o in parte) non utilizzabili in compensazione, l'Agenzia delle entrate dà pronta comunicazione telematica all'intermediario della mancata esecuzione della delega di pagamento. Unitamente alla comunicazione inviata al contribuente, per ciascun F24 scartato, è irrogata una sanzione (di fatto viene "aggiunto" il comma 2-ter all'art. 15 del D.Lgs. n. 471/1997):

- pari **al 5% dell'importo**, per importi fino a 5.000 euro;

ovvero

- pari **a 250 euro**, per importi superiori a 5.000 euro.

Non si applicano le disposizioni in materia di cumulo giuridico e continuazione (art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997). Detta sanzione viene irrogata al "contribuente" e non all'intermediario abilitato, a differenza di quanto avviene per la omessa/tardiva trasmissione delle dichiarazioni, in cui anche all'intermediario viene irrogata una sanzione ai sensi dell'art. 7-bis del D.Lgs. n. 241/1997.

Nel caso in cui il contribuente, entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione, rilevi eventuali elementi non considerati o valutati erroneamente, può fornire i chiarimenti necessari all'Agenzia delle Entrate. Si segnala che dette disposizioni **si applicano agli F24 presentate a partire dal mese di marzo 2020**. Detta disposizione stabilisce, infine, che l'iscrizione a "ruolo" a titolo definitivo della suddetta sanzione viene meno se il contribuente provvede a pagare la somma dovuta (quindi la sanzione, o le sanzioni in caso di pluralità di violazioni) entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione.

### ***Omessa o tardiva presentazione di F24 "a zero"***

L'art. 15, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 471/1997 sanziona l'omessa presentazione dell'F24, contenente i dati relativi all'eseguita compensazione, con la sanzione amministrativa di 100 euro. Tale sanzione, a prescindere dal ravvedimento operoso, è ridotta a 50 euro se il ritardo non è superiore a 5 giorni lavorativi (risoluzione n. 36/E/2017). La C.M. n. 144/E/1998 ha chiarito che la sanzione in esame si applica solo nel caso di mancata o tardiva presentazione del modello F24 recante un saldo uguale a zero per effetto della compensazione totale fra importi a debito e importi a credito. L'art. 19, comma 3 del D.Lgs. n. 241/1997, infatti, stabilisce che l'F24 deve essere comunque presentato anche se le somme dovute risultano totalmente compensate; la ratio di tale previsione è quella di permettere l'acquisizione dei dati necessari al controllo delle compensazioni effettuate e alla corretta ripartizione delle somme tra i diversi enti destinatari.

### ***F24 "incompleto"***

Ai sensi dell'art. 15, comma 1 del D.Lgs. n. 471/1997 qualora i modelli F24 non contengano gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che esegue i versamenti e per l'imputazione della somma versata, si applica la sanzione amministrativa da 100 a 500 euro.



#### **Riferimenti normativi**

- Provvedimento 31 gennaio 2022, n. 30745