

LA LETTRE FISCALE

CIRCOLARE
INFORMATIVA

Notiziario mensile

Agosto 2024

NEWS

FISCO

MECCANISMO DI INVERSIONE CONTABILE NEL SETTORE DELLE CESSIONI DI ENERGIA

Laddove per effetto dell'aggiornamento dei prezzi relativi all'energia ceduta, si verifichi una variazione in aumento della base imponibile delle cessioni di energia elettrica già effettuate prima del 2015, i maggiori compensi ricevuti ad integrazione di quelli già percepiti ante 2015 andranno fatturati ordinariamente addebitando l'IVA in rivalsa.

L'Agenzia delle Entrate, con il **principio di diritto** del 12 agosto 2024 n. 2, esamina il regime fiscale dell'IVA con meccanismo di inversione contabile (*reverse charge*) per le cessioni di gas, energia elettrica, calore o freddo, secondo il decreto IVA del 1972 e la Legge di Stabilità 2015.

Il regime si applica quando il cessionario è un soggetto passivo-rivenditore o quando i beni sono usati o consumati in Italia. L'adempimento fiscale è a carico del cessionario, non del cedente, ed il regime è prorogato fino al **2026** dalla Direttiva UE 2022/890. In caso di variazione della base imponibile per aggiornamento dei prezzi dell'energia, i **compensi aggiuntivi** devono essere fatturati con IVA in rivalsa, poiché inizialmente non erano soggetti ad inversione contabile.

La risoluzione n. 36/E del 2011 conferma che il regime di *reverse charge* si applica anche alle **rettifiche di imponibili od imposte**, purché l'operazione principale fosse soggetta allo stesso regime.

L'Agenzia precisa, infine, che il regime di *reverse charge* non si applica a **note di credito** riferite a fatture emesse anteriormente all'entrata in vigore dell'applicazione del regime di inversione contabile.

CONFERIMENTO DI PARTECIPAZIONI IN CASO DI RECESSO DEL SOCIO

Con la risposta del 12 agosto 2024 n. 169, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di conferimento di partecipazioni in caso di recesso del socio.

La Società ALFA, fondata nel 1967, è in procinto di riorganizzare la sua **struttura societaria** per favorire il **passaggio generazionale** e risolvere i dissidi interni tra i tre soci, figli del fondatore. La riorganizzazione prevede la costituzione di due società unipersonali, NEWCO1 e NEWCO2, controllate rispettivamente da TIZIO e CAIO, ai quali verranno conferite le loro partecipazioni in ALFA. Successivamente, NEWCO1 e NEWCO2 otterranno **finanziamenti bancari** per acquistare le quote di SEMPRONIO in ALFA, dopo una rivalutazione. SEMPRONIO ed i suoi figli lasceranno la società e la sua governance.

La Società chiede se questa operazione possa essere considerata **abusiva** ai sensi dell'articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente e se gli interessi passivi derivanti dai finanziamenti possano essere dedotti ai fini IRES ed IRAP.

L'Agenzia delle Entrate, nel suo parere, esclude che l'operazione sia abusiva, poiché non determina alcun **vantaggio fiscale indebito**. La cessione delle quote di SEMPRONIO, dopo la **rivalutazione**, è considerata fisiologica e funzionale alla sua fuoriuscita dalla società. La deducibilità degli interessi passivi per i finanziamenti contratti da NEWCO1 e NEWCO2 è ritenuta legittima, sia nel caso di adesione al regime del consolidato fiscale nazionale che in sua assenza. L'Agenzia sottolinea che la riorganizzazione ha valide ragioni extrafiscali e non marginali, e che non si pone in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

In sintesi, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'operazione di riorganizzazione societaria proposta da ALFA non sia abusiva e che le quote di SEMPRONIO possano essere cedute senza incorrere in una **ritenuta d'imposta del 26% sui redditi di capitale**. Inoltre, conferma la **deducibilità degli interessi passivi** per i finanziamenti contratti da NEWCO1 e NEWCO2, sia in caso di consolidato fiscale che in sua assenza.

BONUS 5.0: PUBBLICATO IL DECRETO ATTUATIVO

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale 6 agosto 2024 n. 183 il Decreto 24 luglio 2024 che attua il Piano Transizione 5.0 e prevede il riconoscimento di un credito d'imposta per le imprese che investono in innovazione per ridurre i consumi energetici.

Il Decreto 24 luglio 2024, pubblicato in **Gazzetta Ufficiale** 6 agosto 2024 n. 183, è incentrato sulla regolamentazione e l'attuazione del **Piano Transizione 5.0** e mira a sostenere la transizione del sistema produttivo italiano verso un modello di produzione efficiente sotto il profilo energetico, sostenibile e basato sulle **fonti rinnovabili**.

Il Decreto fa riferimento a numerosi regolamenti e direttive dell'Unione Europea, come il **Regolamento (UE) 2021/241** ed il **Regolamento (UE) 2020/852**, che stabiliscono il quadro per la **ripresa economica post-COVID-19** e per gli **investimenti sostenibili**.

Il Piano Transizione 5.0 mira a ridurre i **consumi energetici** delle strutture produttive attraverso investimenti in beni materiali ed immateriali nuovi, promuovendo l'uso di energia da fonti rinnovabili e l'**autoproduzione di energia elettrica**.

Ambito soggettivo ed oggettivo del bonus

Possono accedere al **bonus 5.0** tutte le **imprese residenti** in Italia, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale. Sono escluse le imprese in stato di liquidazione, fallimento o sottoposte a sanzioni interdittive.

Sono ammissibili i **progetti avviati dal 1° gennaio 2024** e completati entro il **31 dicembre 2025**, che prevedono investimenti in beni materiali ed immateriali nuovi, finalizzati alla riduzione dei consumi energetici.

Per **accedere al credito d'imposta**, le imprese devono presentare una **comunicazione preventiva** e successivamente una comunicazione di completamento del progetto di innovazione, corredate da specifiche certificazioni ed attestazioni.

Il credito d'imposta è calcolato sulla base delle **spese agevolabili** e della riduzione dei consumi energetici conseguita, con diverse fasce di beneficio in base all'entità degli investimenti e della riduzione energetica.

Il Decreto in oggetto incentiva le imprese italiane ad investire in tecnologie sostenibili ed a ridurre i consumi energetici, allineandosi agli obiettivi ambientali e di **resilienza economica dell'Unione Europea**.

TRANSIZIONE 5.0: OPERATIVA LA PIATTAFORMA PER INVIO DOMANDE

Il MIMIT, con DD 6 agosto 2024, ha disposto l'apertura dalle ore 12:00 del 7 agosto 2024 della piattaforma informatica per l'invio delle richieste per il credito d'imposta "Transizione 5.0".

Con il decreto direttoriale del 6 agosto 2024, il Ministero delle Imprese e del Made in Italy ha disposto l'apertura dalle ore 12:00 del 7 agosto 2024 della **Piattaforma Informatica** per la presentazione delle **comunicazioni** preventive dirette alla prenotazione del **credito d'imposta "Transizione 5.0"** e delle comunicazioni di conferma relative all'effettuazione degli ordini accettati dal venditore con pagamento a titolo di acconto in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione (di cui all'art. 12 c. 1 e c. 4 DM 24 luglio 2024).

Le comunicazioni sulla piattaforma possono essere presentate a decorrere esclusivamente tramite il sistema telematico per la gestione della misura disponibile nell'apposita sezione "Transizione 5.0" del sito internet del **GSE** (www.gse.it), accessibile tramite **SPID**, utilizzando i modelli e le istruzioni di compilazione ivi resi disponibili.

I termini di apertura per la presentazione delle comunicazioni di completamento dei **progetti di innovazione**, di cui all'art. 12 c. 6 DM 24 luglio 2024, saranno individuati con successivo provvedimento del Direttore generale per la politica industriale, la riconversione e la crisi industriale, l'innovazione, le PMI ed il Made in Italy, del Ministero delle Imprese e del Made in Italy.

Si ricorda che il **Piano Transizione 5.0**, in complementarità con il Piano Transizione 4.0, si inserisce nell'ambito della più ampia strategia finalizzata a sostenere il processo di **trasformazione digitale** ed energetica delle **imprese** e mette a disposizione delle stesse, nel biennio 2024-2025, 12,7 miliardi di euro. In particolare, Transizione 5.0 si pone l'obiettivo di favorire la trasformazione dei processi produttivi delle imprese, rispondendo alle sfide poste dalle transizioni gemelle, digitale ed energetica.

L'art. 38 DL 19/2024 ha istituito il nuovo Piano Transizione 5.0, introducendo un **credito d'imposta** per le imprese che effettuano nuovi **investimenti**, a decorrere dal 1° gennaio 2024 e fino al 31 dicembre 2025, destinati ad aziende ubicate nel territorio dello Stato, nell'ambito di progetti di **innovazione** che comportano una **riduzione dei consumi energetici** della struttura produttiva

non inferiore al 3%, o, in alternativa, una riduzione dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento non inferiore al 5%.

DEFINIZIONE AGEVOLATA: CALCOLO DEGLI INTERESSI PER LE RATE DOPO LA PRIMA

L'Agenzia delle Entrate, con Risp. 5 agosto 2024 n. 168, ha confermato che, in tema di definizione agevolata, gli interessi per il versamento delle rate successive alla prima si calcolano con il tasso legale applicabile alla data di perfezionamento della definizione stessa.

Con la risposta n. 168 del 5 agosto 2024, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che, in tema di **definizione agevolata**, gli **interessi** dovuti per il versamento delle rate successive alla prima devono essere calcolati al tasso legale applicabile alla data di perfezionamento della definizione stessa.

Si ricorda che la **definizione agevolata**, disciplinata dall'art. 1 c. 186-205 L. 197/2022, consente di definire le **controversie** attribuite alla giurisdizione tributaria, in cui è parte l'Agenzia delle Entrate o l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, pendenti alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023, ossia al 1° gennaio 2023 in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e quello instaurato a seguito di rinvio, attraverso il **pagamento** di un determinato importo correlato al valore della controversia e differenziato in relazione allo stato ed al grado in cui pende il **giudizio** da definire (Circ. AE 27 gennaio 2023 n. 2/E).

La definizione agevolata si perfeziona con la presentazione di una **domanda** di definizione e con il pagamento eseguito, entro il 30 giugno 2023, dell'integrale importo dovuto per ciascuna controversia autonoma.

Nel caso in cui gli importi dovuti superino euro 1.000, è ammesso il **pagamento rateale**, in un massimo di 20 **rate** trimestrali di pari importo. Sulle rate successive alla prima si applicano gli **interessi legali** calcolati dalla data del versamento della prima rata.

La previgente normativa prevedeva che la misura del tasso di interesse legale dovesse essere determinata con riferimento all'annualità in cui viene perfezionato l'atto di **accertamento con adesione**, rimanendo costante anche se il versamento della rate si protrae negli anni successivi (ciò significa che il tasso di interesse legale per un accertamento perfezionato nel 2010 è pari all'1%, anche se le rate saranno corrisposte negli anni successivi (art. 8 D. Lgs. 218/97, Circ. AE 21 giugno 2011 n. 28/E). Il riferimento alla data di perfezionamento dell'atto di adesione è stato ora eliminato; pertanto, è disposto che sulle **rate** successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dalla data del versamento della prima rata.

Il citato art. 8 D. Lgs. 218/97, che si applica alle **controversie tributarie** in quanto richiamato all'art. 1 c. 194 L. 197/2022, prevede, quindi, che gli interessi dovuti per il versamento delle rate successive alla prima devono essere calcolati al tasso legale applicabile alla data di perfezionamento della definizione stessa.

Nel caso di specie, l'istante ha presentato la **domanda** di accesso alla definizione agevolata e ha versato la prima rata nel 2023. Con il DM 29 novembre 2023, è stato stabilito che, a partire dal 1° gennaio 2024, il **tasso di interesse legale** è passato dal 5% al 2,5%. Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, sulle rate dovute dall'istante dal 1° gennaio 2024 l'istante dovrà continuare ad applicare il **tasso** del 5%.

SOMME A SEGUITO DI ADESIONE AI VERBALI DI CONSTATAZIONE: CODICI TRIBUTO

L'Agenzia delle Entrate, con Ris. 2 agosto 2024 n. 44, ha istituito i codici tributo per il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute a seguito di adesione ai verbali di constatazione.

La risoluzione n. 44/E del 2 agosto 2024 ha istituito i **codici tributo per il versamento**, tramite il modello F24, delle somme dovute a seguito di **adesione ai verbali di constatazione**, in base all'articolo 5-quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Tale articolo, aggiunto dal decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, consente ai contribuenti di aderire ai verbali di constatazione previsti dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4, consegnati entro il **30 aprile 2024**, beneficiando di una riduzione delle sanzioni e della possibilità di rateizzare il pagamento.

Tanto premesso, per consentire il versamento, tramite il modello F24, delle somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'**accertamento parziale** si istituiscono i seguenti **codici tributo**:

- “**9976**” denominato “IRPEF e relativi interessi – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;
- “**9977**” denominato “IRES e relativi interessi – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;
- “**9978**” denominato “IVA e relativi interessi – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;
- “**9979**” denominato “RITENUTE e relativi interessi – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;
- “**9982**” denominato “ALTRE IMPOSTE DIRETTE E SOSTITUTIVE e relativi interessi – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;
- “**9983**” denominato “IMPOSTE INDIRETTE E ALTRI TRIBUTI MINORI e relativi interessi – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;
- “**9984**” denominato “ALTRI TRIBUTI ERARIALI e relativi interessi – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;
- “**9985**” denominato “RECUPERO CREDITI D’IMPOSTA E AGEVOLATIVI e relativi interessi – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;
- “**9986**” denominato “SANZIONE RELATIVA AI TRIBUTI ERARIALI – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;
- “**9987**” denominato “ADDIZIONALE REGIONALE ALL’IRPEF e relativi interessi – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;
- “**9988**” denominato “IRAP e relativi interessi – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;
- “**9989**” denominato “SANZIONE RELATIVA ALL’ADDIZIONALE REGIONALE ALL’IRPEF – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;
- “**9990**” denominato “SANZIONE RELATIVA ALL’IRAP – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;
- “**9991**” denominato “ADDIZIONALE COMUNALE ALL’IRPEF e relativi interessi – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;
- “**9992**” denominato “SANZIONE RELATIVA ALL’ADDIZIONALE COMUNALE ALL’IRPEF – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”.

Per il pagamento, tramite il modello F24, dei **contributi previdenziali risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale** si istituiscono le seguenti causali:

- “**APM1**” denominato “Contributi artigiani – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;

- “CPM1” denominato “Contributi commercianti – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”;
- “LPM1” denominato “Contributi gestione separata liberi professionisti – Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione”.

CARRIED INTEREST: TRATTAMENTO FISCALE

L'Agenzia delle Entrate, con Risp. 1° agosto 2024 n. 166, risponde ad un quesito avente ad oggetto i proventi derivanti dalle azioni con diritti patrimoniali rafforzati. Nel dettaglio, viene chiesto se tali proventi possano essere classificati come redditi di capitale.

L'Agenzia delle Entrate risponde ad un quesito presentato da un *Chief Investment Officer* di una società svizzera, Alfa, controllata da una holding inglese. L'Istante si trasferirà in Italia nel 2024 e sarà assunto da un'altra società del gruppo, Beta. Il gruppo si occupa di **gestione di investimenti in private equity** in Europa attraverso **operazioni di leveraged buy-out e growth capital**, ed agisce come *advisor* per quattro trust indipendenti di una famiglia.

L'Istante ha investito in una società per azioni di Guernsey, Gamma, che a sua volta investe in un'altra società, Target. L'investimento è stato fatto attraverso un **trust** e comprende diverse tipologie di azioni: Preference Shares, Common Shares A, e Common Shares B, queste ultime riservate ai dipendenti del Gruppo. L'Istante ha investito un totale di 14.109.654 SEK (circa 1.250.000 euro).

La **distribuzione dei proventi** segue una gerarchia specifica (*waterfall*): dopo il **rimborso del capitale investito** ed il pagamento di dividendi prioritari, eventuali eccedenze vengono distribuite con una percentuale prefissata tra i detentori di Common Shares A e Common Shares B. L'Istante chiede se i proventi derivanti dalle azioni con diritti patrimoniali rafforzati possano essere classificati come redditi di capitale ai sensi dell'articolo 60 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50.

L'Istante sostiene che le condizioni per la qualificazione come **redditi di capitale** sono soddisfatte, basandosi su una partecipazione di investimento pari al 6% del valore economico di Gamma e sul differimento nella distribuzione dei proventi. Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che le Common Shares A e Preference Shares non possono essere considerate come un unico blocco per il calcolo del differimento, poiché hanno diritti patrimoniali diversi.

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver considerato l'**ammontare dell'investimento** dell'Istante, la sua remunerazione, ed il fatto che l'Istante può mantenere le azioni anche dopo aver cessato il rapporto di lavoro, conclude che i proventi derivanti dalle Common Shares B possono essere qualificati come **redditi di natura finanziaria**.

LOCAZIONI BREVI: DISCIPLINA FISCALE E REGOLE PER GLI INTERMEDIARI

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la versione aggiornata della guida "Locazioni brevi: la disciplina fiscale e le regole per gli intermediari" con le novità della Manovra 2024.

Il 1° agosto 2024, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la nuova versione della **guida “Locazioni brevi: la disciplina fiscale e le regole per gli intermediari”**, a seguito delle modifiche apportate dalla Manovra 2024 al **DL 50/2017**. La guida illustra le regole generali sulla tassazione dei **contratti di locazione breve** e le modalità operative che gli intermediari immobiliari devono osservare per adempiere agli obblighi posti a loro carico.

Nel dettaglio, il **DL 50/2017** ha introdotto una specifica disciplina fiscale per i **contratti di locazione di immobili ad uso abitativo**, stipulati a partire dal 1° giugno 2017, che hanno una durata non superiore a 30 giorni: le cosiddette “locazioni brevi”.

Si tratta di quei contratti conclusi da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa, per i quali non vi è l'obbligo di registrazione se non formati per atto Locazioni brevi: la disciplina fiscale e le regole per gli intermediari. In seguito all'entrata in vigore del **DL 50/2017**, è possibile applicare le disposizioni in materia di “**cedolare secca sugli affitti**”, già utilizzabili per i redditi fondiari derivanti dalla locazione, anche ai redditi derivanti dai contratti di sublocazione, di **concessione in godimento oneroso dell'immobile** da parte del comodatario, di locazione breve che comprende servizi accessori (per esempio, la pulizia, la fornitura di biancheria).

La disciplina si applica sia quando i contratti sono conclusi direttamente tra il proprietario (o il sublocatore o il comodatario) ed i locatari sia quando per la loro stipula o per il pagamento dei canoni o dei corrispettivi intervengono soggetti che esercitano **attività di intermediazione immobiliare** o che gestiscono portali telematici. In tali situazioni, la legge ha individuato precisi adempimenti nei confronti di questi soggetti.

La Legge di Bilancio 2024 (**legge n. 213/2023**) ha successivamente modificato il **DL 50/2017**, introducendo alcune novità che riguardano l'**aliquota dell'imposta sostitutiva** (dovuta da chi sceglie il regime della cedolare secca per la tassazione dei redditi derivanti dai contratti di locazione breve) e gli adempimenti a carico degli intermediari non residenti.

È importante ricordare, infine, che dal 2021 l'applicabilità della cedolare secca alle locazioni brevi è prevista solo se nell'anno si destinano a questa finalità al massimo quattro appartamenti. Oltre questa soglia, l'attività, da chiunque esercitata, si considera svolta in forma imprenditoriale.

DECRETO OMNIBUS IN G.U.: SALE LA FLAT TAX PER CHI TRASFERISCE LA RESIDENZA IN ITALIA

Tra le novità contenute nel Decreto Omnibus, DL 9 agosto 2024 n. 113 pubblicato in GU 9 agosto 2024 n. 186, troviamo l'innalzamento della flat tax a 200.000 euro per coloro che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia da uno Stato estero. Spazio poi per la proroga delle agevolazioni IVA previste per le associazioni sportive dilettantistiche.

La flat tax raddoppia: l'Italia diventa più “attrattiva”. La famosa tassa piatta, definita anche “flat tax”, ossia l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero, realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'**art. 43** del codice civile, passa da 100.000 euro a 200.000 euro. Tale misura è volta a favorire l'attrattività del nostro Paese, incentivando l'adesione a tale regime.

In buona sostanza, coloro che trasferiscono la **residenza fiscale in Italia** possono decidere di applicare un'imposta sostitutiva dell'IRPEF sui redditi prodotti all'estero, corrispondendo un'imposta

forfettaria di 100.000 euro (che ora passerà a 200.000 euro) per ciascun periodo d'imposta in riferimento al quale opera l'opzione. L'adesione al regime deve avvenire nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stata trasferita la residenza fiscale in Italia od in quella immediatamente successiva.

Prima dell'esercizio dell'opzione, il contribuente può anche formulare una specifica istanza di interpello per ottenere dall'Amministrazione finanziaria una risposta in merito alla sussistenza dei requisiti di accesso al regime. La richiesta deve essere presentata alla Divisione Contribuenti dell'Agenzia delle Entrate mediante consegna a mano, raccomandata con avviso di ricevimento o casella di posta elettronica certificata.

Nell'istanza il **contribuente deve indicare**:

- i dati anagrafici e, se già attribuito, il codice fiscale, oltre al relativo indirizzo di residenza in Italia, se già residente;
- lo status di non residente in Italia per un tempo almeno pari a nove periodi di imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio di validità dell'opzione;
- la giurisdizione o le giurisdizioni in cui ha avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione;
- gli eventuali Stati o territori esteri per i quali intende esercitare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva.

All'istanza di interpello deve essere allegata l'apposita check list per il riscontro della sussistenza degli elementi necessari per l'accesso al regime, eventualmente corredata con la relativa documentazione di supporto.

Il regime forfettario può essere esteso anche ai familiari in possesso dei requisiti, a quelli, cioè, che trasferiscono la loro residenza fiscale in Italia, senza avervi risieduto per almeno nove dei dieci periodi d'imposta antecedenti a quello di validità dell'opzione. L'estensione del regime va indicata nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui il familiare trasferisce la residenza fiscale in Italia od in quella successiva. Per ciascuno dei familiari ai quali sono estesi gli effetti dell'opzione, l'imposta sostitutiva è pari a 25.000 euro annui.

L'opzione si intende tacitamente rinnovata di anno in anno, a meno che non intervenga un'ipotesi di cessazione degli effetti, di revoca dell'opzione o di decadenza dal regime (ad esempio, per omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva entro il termine previsto oppure per trasferimento della residenza fiscale in altro Stato o territorio). In ogni caso, gli effetti cessano decorsi quindici anni dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione.

Per ciascun periodo d'imposta di efficacia del regime, l'imposta sostitutiva deve essere versata in un'unica soluzione, entro la data prevista per il pagamento del saldo delle imposte sui redditi, senza la possibilità di avvalersi della disciplina del ravvedimento operoso.

I contribuenti interessati, sia i principali sia quelli coinvolti in qualità di familiari, devono provvedere autonomamente al versamento dell'imposta, utilizzando il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (codice tributo "NRPP").

L'opzione per l'imposta sostitutiva può essere revocata sia dal contribuente principale, sia dal familiare a cui è stata estesa. La scelta va espressa nella dichiarazione dei redditi relativa ad uno dei periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata esercitata ovvero, in assenza di obbligo dichiarativo per quel periodo d'imposta, tramite apposita comunicazione alla Divisione Contribuenti dell'Agenzia delle Entrate. Questa deve essere prodotta, entro la data di scadenza della

presentazione della dichiarazione, con le stesse modalità previste per l'istanza di interpello. In caso di revoca del contribuente principale, gli effetti si producono anche nei confronti dei familiari a cui era stata estesa l'opzione, a prescindere dal fatto che essi esercitino autonomamente la facoltà di revoca.

Se la revoca viene esercitata dopo aver già versato l'imposta sostitutiva per il medesimo periodo d'imposta, il relativo importo potrà essere richiesto a rimborso od utilizzato in compensazione tramite modello F24 (codice tributo "NRRE").

Agevolazioni IVA per lo sport

Altre novità riguardano poi la proroga delle agevolazioni IVA previste per le associazioni/società sportive dilettantistiche, con l'inserimento di alcuni chiarimenti relativi al regime IVA per l'erogazione di corsi di attività sportiva invernale. Inoltre, si introducono disposizioni volte a sostenere gli operatori del settore sportivo, in particolare in relazione agli investimenti pubblicitari effettuati **fino al 15 novembre 2024**.

ZES unica: credito d'imposta per gli investimenti

Viene finanziato il credito d'imposta previsto dall'articolo 16 del decreto-legge 19 settembre 2023, n. 124 per le imprese e gli altri operatori economici che effettuino **investimenti nella zona economica speciale** (ZES) unica. Per accedere all'agevolazione, gli operatori economici che hanno già presentato la documentazione prevista dovranno inviare, dal 18 novembre al 2 dicembre 2024, all'Agenzia delle Entrate, una comunicazione integrativa attestante l'avvenuta realizzazione entro il termine del 15 novembre 2024 degli investimenti già indicati. La comunicazione dovrà anche indicare l'ammontare del credito d'imposta maturato in relazione agli investimenti effettivamente realizzati e le relative fatture elettroniche.

Altri provvedimenti inseriti

Nel **Decreto Omnibus** c'è spazio poi per:

- l'estensione, anche per l'**anno scolastico** e per l'anno accademico 2024-2025, della tutela assicurativa degli studenti e del personale del sistema nazionale di istruzione e formazione, della formazione terziaria professionalizzante e della formazione superiore, Rifinanziamento del FEN – La dotazione del Fondo per le emergenze nazionali è incrementata di 150 milioni di euro per l'anno 2024 per le finalità generali;
- messa a disposizione del **Fondo per la ricerca universitaria** per 50 milioni di euro;
- lo stanziamento iscritto nello stato di previsione della spesa del Ministero dell'Università e della Ricerca e destinato ai collegi di merito accreditati è incrementato, per l'anno 2024, di 1 milione di euro;
- al fine di celebrare la storia, la cultura e l'arte della città di Napoli ed il suo contributo allo sviluppo del patrimonio storico ed artistico italiano nella ricorrenza del venticinquesimo centenario della fondazione dell'antica Neapolis (21 dicembre dell'anno 475 a.C.), è istituito il Comitato nazionale "Neapolis 2500". Al Comitato è attribuito un contributo pari ad 1 milione di euro per l'anno 2024. Al fine di sostenere la realizzazione degli eventi culturali

- nell'ambito delle iniziative per la capitale europea della cultura 2025 è stanziato in favore del Comune di Gorizia un contributo pari a 3 milioni di euro per il 2024;
- Investimenti nei paesi esteri – si rendono esenti da garanzia, a domanda del richiedente, le domande di finanziamento agevolato relative delle imprese che stabilmente sono presenti, esportano o si approvvigionano nel Continente africano (articolo 10, comma 1, del decreto-legge 29 giugno 2024, n. 89 e fondo di cui all'articolo 2, primo comma, del decreto-legge 28 maggio 1981, n. 251) presentate fino al 31 dicembre 2025;
 - Comprensori ed aree sciistiche della dorsale appenninica – al fine di contrastare la crisi causata dalla scarsità di precipitazioni nevose e dalla conseguente diminuzione delle presenze turistiche, nel periodo dal 1° novembre 2023 al 31 marzo 2024, nei Comuni montani degli Appennini, è riconosciuto, nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato, un contributo a fondo perduto in favore degli esercenti attività turistico-ricettive connesse allo sci, che svolgono la propria attività nei Comuni ubicati all'interno dei comprensori e delle aree della dorsale appenninica. A tal fine è autorizzata la spesa di euro 13.000.000 per l'anno 2024;
 - Scampia – Il decreto stanziava oltre 3 milioni di euro per il Comune di Napoli da destinare a contributi per l'autonoma sistemazione dei nuclei familiari detentori delle unità immobiliari del complesso edilizio denominato “Le Vele”, Vela celeste B, dell'area di Scampia, oggetto di provvedimenti di sgombero per inagibilità adottati dalle competenti autorità in conseguenza del crollo verificatosi il 22 luglio 2024.

Il testo prevede, infine, specifiche misure in materia di **differimento di termini fiscali**, a sostegno degli enti territoriali, per l'Ilva, in tema di Piano nazionale complementare, di rinegoziazione dei mutui da parte degli enti territoriali, di società a controllo pubblico e di attuazione delle misure del PNRR.

BONUS TRANSIZIONE 5.0: IL MIMIT PUBBLICA LA CIRCOLARE OPERATIVA

Il 16 agosto 2024, il Ministero delle Imprese e del Made in Italy ha pubblicato una Circolare operativa che fornisce le linee guida per la fruizione del credito d'imposta Transizione 5.0.

In linea con le azioni di breve e medio periodo previste dal **piano REPowerEU** e con gli obiettivi fissati dal **Green Deal europeo**, il Ministero delle Imprese e del Made in Italy ha presentato, in sede di revisione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, una serie di progetti di investimento volti a sostenere la **transizione del sistema energetico** e dell'industria nazionale verso l'utilizzo di energie pulite e la riduzione delle emissioni di gas climalteranti.

Con la Decisione di esecuzione del Consiglio dell'UE 2023/16051 dell'8 dicembre 2023, che modifica la Decisione di esecuzione del 13 luglio 2021 relativa all'approvazione della valutazione del **Piano per la Ripresa e la Resilienza dell'Italia**, è stato introdotto nel PNRR un nuovo capitolo (Missione 7) dedicato al Piano REPowerEU.

Tra le misure della Missione 7, “**Transizione 5.0**” - Investimento 15 - mira a favorire la transizione digitale ed energetica delle imprese tramite la concessione di crediti d'imposta, con una dotazione finanziaria complessiva pari ad euro 6.300.000.000.

La Circolare del MIMIT

Con la Circolare operativa pubblicata il 16 agosto 2024, il MIMIT fornisce chiarimenti tecnici in relazione a specifici profili, utili ai fini della corretta applicazione della nuova disciplina agevolativa, e si suddivide in 9 capitoli, affrontando in dettaglio le seguenti tematiche:

- determinazione dei **risparmi energetici** nelle fasi ex ante ed ex post, con focus particolare sui concetti di “struttura produttiva”, “processo produttivo”, “processo interessato” dall'investimento e “scenario controfattuale”;
- presentazione di **esempi numerici** specifici per il calcolo della riduzione dei consumi energetici conseguibile nelle possibili casistiche;
- requisiti necessari per gli **impianti** finalizzati all'**autoproduzione** destinata all'autoconsumo di energia da fonti rinnovabili, con particolare attenzione alla metodologia di determinazione del fabbisogno energetico della struttura produttiva utile ai fini del dimensionamento delle diverse tipologie di impianti di produzione a fonte rinnovabile;
- indicazioni utili ai fini del rispetto del principio “Non arrecare un danno significativo” (**DNSH**) ai sensi dell'articolo 17 del regolamento (UE) 2020/852 del Parlamento europeo e del Consiglio del 18 giugno 2020;
- procedure di invio e gestione della **comunicazione di prenotazione del beneficio**;
- procedura per la comunicazione di avanzamento del **progetto di innovazione**;
- **procedura per la comunicazione** del completamento del progetto di innovazione;
- modalità di svolgimento delle **attività di vigilanza e dei controlli**;
- **esempi di calcolo** del credito d'imposta spettante relativo ad un progetto di innovazione in relazione al processo interessato dall'investimento od alla struttura produttiva.

La Circolare in oggetto fornisce anche utili indicazioni per la corretta individuazione della **struttura produttiva** e del **processo interessato** dall'investimento. Nel caso in cui il **processo produttivo** sia costituito da più linee produttive in parallelo interessate dai medesimi input e che producono il medesimo output, potrà essere considerato come processo interessato solo la parte oggetto d'investimento in progetti di innovazione, purché questa garantisca, in autonomia, la trasformazione dell'input nell'output del processo. Analogamente, è possibile che il **processo interessato** coincida con un unico bene materiale purché questo garantisca, in autonomia, la trasformazione dell'input del processo nell'output del processo. La struttura produttiva coincide con il sito, costituito da una o più unità locali o stabilimenti insistenti sulla medesima particella catastale o su particelle contigue, finalizzato alla produzione di beni od all'erogazione di servizi, avente la capacità di realizzare l'intero ciclo produttivo od anche parte di esso, ovvero la capacità di realizzare la completa erogazione dei servizi od anche parte di essi, purché dotato di autonomia tecnica, funzionale ed organizzativa e costituente di per sé un centro autonomo di imputazione di costi. Al fine della **determinazione del risparmio energetico** relativo alla struttura produttiva, si specifica che i consumi energetici della stessa coincidono con la somma dei consumi energetici dei processi produttivi e dei servizi generali.

Con successiva Circolare saranno forniti chiarimenti in relazione a taluni profili applicativi concernenti gli **investimenti in beni materiali ed immateriali nuovi**, strumentali all'esercizio d'impresa, funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il paradigma “4.0”.

Si ricorda che l'articolo 38 del decreto-legge 2 marzo 2024, n. 19, convertito con modificazioni dalla legge 29 aprile 2024, n. 56, recante “Ulteriori disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)”, ha istituito il nuovo **Piano Transizione 5.0**.

Le disposizioni contenute nell'articolo 38 del decreto-legge n. 19 del 2024 hanno individuato i criteri di ammissibilità, anche in termini di **risparmio energetico minimo**, ed il tetto di spesa massimo disponibile per le agevolazioni del Piano, delegando la definizione delle relative modalità attuative ad un successivo decreto del Ministro delle Imprese e del Made in Italy, da adottare di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentito il Ministro dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica. Il decreto interministeriale (“DM Transizione 5.0”) adottato il 24 luglio 2024 reca le **modalità attuative** del Piano Transizione 5.0. In particolare, il provvedimento disciplina le disposizioni relative all'ambito soggettivo ed oggettivo, nonché alla misura del beneficio, le previsioni concernenti la procedura di accesso all'agevolazione ed alla relativa fruizione, i connessi oneri documentali, le attività di vigilanza e controllo, le cause di decadenza e recupero dell'agevolazione.

RISCOSSIONE: QUALI SONO LE NOVITA' PREVISTE DAL DECRETO

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale 7 agosto 2024 n. 184 il D. Lgs. 29 luglio 2024 n. 110, mediante cui il Legislatore ha introdotto nuove disposizioni per il riordino del sistema nazionale della riscossione, in attuazione della Riforma fiscale.

Continua la concreta attuazione della **Riforma fiscale**: alla luce dei principi generali indicati dal legislatore nell'art. 18 L.111/2023, con il D. Lgs. 110/2024 si spera di rendere il sistema della **riscossione** più efficace, imparziale ed efficiente, in un appropriato bilanciamento con i diritti dei contribuenti.

In particolare, il legislatore ha cercato di individuare ed introdurre:

- nuove forme di **organizzazione** delle modalità operative dell'**Agenzia delle Entrate-Riscossione**, la cui azione dovrebbe diventare più efficiente e trasparente;
- nuove regole che permettano di liberare il magazzino della **riscossione dai carichi di ruolo** divenuti ormai inesigibili;
- nuove forme di **pagamenti rateali più favorevoli** per contribuenti in difficoltà finanziaria;
- il potenziamento dei c.d. **atti impto-esattivi**, ampliando l'elenco degli atti emanati dall'Amministrazione finanziaria per la cui esecuzione non servirà più lo strumento del ruolo.

Si riportano di seguito le novità in materia di riscossione introdotte dal Decreto in esame, che contiene 19 articoli suddivisi in due Capi.

La pianificazione annuale e gli adempimenti a carico dell'agente della riscossione (artt. 1 e 2)

In prima battuta, il legislatore ha previsto che le attività di riscossione dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione dovranno essere effettuate sulla base di una **pianificazione annuale** con procedure specificate nella convenzione annuale stipulata tra il MEF e l'Agenzia delle Entrate. A seguito della revisione del sistema di riscossione delle entrate degli enti locali – secondo i principi dettati in materia di federalismo fiscale regionale - la suddetta pianificazione è adottata sentita la Conferenza unificata.

Sono stati, inoltre, individuati specifici **adempimenti** a carico dell'agente della riscossione su cui graverà, a decorrere dal **1° gennaio 2025**,

- il compito di effettuare il tempestivo tentativo di **notifica della cartella di pagamento** e di atti interruttivi della prescrizione,
- il compito di conformare il proprio operato al piano annuale concordato e quello di garantire, entro la fine di ogni mese, la trasmissione all'ente creditore dei flussi informativi telematici riguardanti lo stato delle procedure relative alle singole quote e le riscossioni effettuate nel mese precedente.

Il discarico automatico od anticipato (artt. 3, 4 e 5)

Sempre dal **2025** potrà essere applicato il c.d. **discarico** automatico dei ruoli in base al quale le quote affidate dal 1° gennaio 2025 e non riscosse saranno automaticamente **discaricate** al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento.

Per le quote interessate da **fallimento** o **liquidazione giudiziale** o per le quali verrà verificata, attraverso l'accesso all'A.T., l'assenza di beni del debitore aggredibili, potrà essere applicato il **discarico anticipato** con trasmissione della relativa comunicazione all'ente titolare del credito da parte dell'Agenzia Entrate - Riscossione.

In ogni caso, trascorsi almeno 24 mesi, gli enti creditori potranno chiedere all'agente della riscossione la riconsegna anticipata dei carichi affidati e non riscossi, ad eccezione di quelli per cui sono in corso procedure esecutive o per i quali è stato predisposto il differimento del discarico.

È importante segnalare come il discarico non comporti automaticamente l'estinzione del debito, ben potendo l'Ente creditore provvedere autonomamente alla riscossione del **credito non prescritto**, affidarlo in concessione a soggetti iscritti in specifici albi od a società a capitale interamente pubblico o, in specifici casi, riaffidarlo all'agente della riscossione.

È prevista, altresì, la possibilità per l'ente creditore di effettuare la cessione, con trasferimento del rischio, a titolo oneroso a soggetti privati individuati con **procedure di gara** ad evidenza pubblica.

Non potranno essere soggette al **discarico automatico** ed alla reiscrizione a ruolo le risorse proprie tradizionali dell'U.E. e le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato, per le quali è stata prevista una disciplina *ad hoc*.

Verifiche, controlli e responsabilità dell'agente della riscossione (art. 6)

Per rendere più efficace l'azione di recupero dei crediti posti in riscossione, il nuovo Decreto prevede che MEF ed **Agenzia delle Entrate** debbano verificare e controllare la corretta esecuzione di tutti gli adempimenti posti a carico dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

A tal fine verrà attivato uno specifico – e del tutto nuovo – **procedimento amministrativo** al termine del quale l'ente creditore potrà addirittura notificare un **atto di contestazione** laddove dalla mancata osservanza degli **adempimenti** posti a carico dell'agente della riscossione sia scaturita la decadenza o prescrizione del credito.

In ogni caso, la responsabilità contabile sarà limitata ai casi di dolo o colpa grave.

Il magazzino in carico all'Agenzia delle Entrate-Riscossione (art. 7)

Il Decreto cerca di risolvere anche l'annoso problema della presenza di crediti ormai inesigibili nel magazzino dell'**Agenzia delle Entrate-Riscossione**, prevedendo l'istituzione di

una **commissione** che dovrà individuare le soluzioni per conseguire il discarico totale o parziale del magazzino dei ruoli secondo un graduale ordine temporale.

Le impugnazioni (art. 12)

Il Decreto prevede che:

- l'estratto di ruolo non è impugnabile;
- il ruolo e la **cartella invalidamente notificata** possono essere direttamente impugnati se il debitore dimostra che dal ruolo possa derivargli un pregiudizio nell'ambito delle procedure previste dal **codice della crisi** o per effetto di quanto previsto dal codice dei contratti o in relazione ad **operazioni di finanziamento** da soggetti autorizzati o nell'ambito della **cessione di azienda**.

I nuovi pagamenti rateali (art. 13)

Meritano particolare menzione le nuove regole introdotte dall'art. 13 del Decreto che modificano in senso favorevole al contribuente le regole e le tempistiche per i **pagamenti rateali**.

Sulla base della nuova formulazione dell'art. 19 D.P.R. 602/73 i contribuenti potranno **dichiarare** (senza necessità di fornire documentazione) di trovarsi in temporanea **situazione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria** ed ottenere la possibilità di rateizzare il pagamento delle somme iscritte a ruolo di importo inferiore o pari a **120 mila euro** fino ad un massimo di:

- **84 rate mensili**, per le richieste presentate nel 2025 e 2026;
- **96 rate mensili**, per le richieste presentate nel 2027 e 2028;
- **108 rate mensili**, per le richieste presentate dal 1° gennaio 2029.

Laddove, invece, il contribuente sia in grado di **documentare** la situazione di obiettiva difficoltà, sempre per gli importi fino a **120 mila euro** potrà beneficiare dei seguenti **tempi di rateizzazione**:

- da **85** fino ad un massimo di **120 rate mensili**, per le richieste presentate nel 2025 e 2026;
- da **97** ad un massimo di 120 rate mensili, per le richieste presentate nel 2027 e 2028;
- da **109** fino ad un massimo di 120 rate mensili, per le richieste presentate dal 1° gennaio 2029.

Infine, per gli importi **superiori a 120 mila euro** ed in presenza di documenti che attestino la situazione di obiettiva difficoltà, potrà essere concessa una **ripartizione delle somme iscritte a ruolo** fino ad un massimo di 120 rate mensili, indipendentemente dalla data di presentazione della richiesta.

Le nuove ipotesi di atti esecutivi (art. 14)

Con l'obiettivo di raggiungere il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento e di ridurre i tempi per l'avvio delle azioni cautelari ed esecutive, l'art. 14 del Decreto estende la disciplina dell'**accertamento auto-esecutivo** ex art. 29 DL 78/10 anche alla **riscossione** delle somme dovute in base ad **atti di recupero** e di atti di **irrogazione** di sanzioni, delle **imposte di registro e bollo**, di quelle ipotecaria e catastale, su successioni e donazioni, premi delle assicurazioni e finanziamenti, di tasse automobilistiche e relative sovrainposte erariali.

La compensazione tra rimborsi ed importi iscritti a ruolo (art. 16)

Il Decreto, infine, semplifica le procedure amministrative e gli adempimenti connessi all'erogazione dei **rimborsi fiscali** di competenza dell'Agenzia delle Entrate in presenza di **debiti iscritti a ruolo** a carico dei beneficiari con l'obiettivo di incrementare l'efficienza dei sistemi di riscossione, di semplificare ed accelerare le procedure relative ai rimborsi e di rivedere la disciplina dei rimborsi.

In particolare, modificando l'art. 28-ter DPR 602/73 è stato previsto che:

- il pagamento mediante compensazione volontaria operi solo per i **rimborsi di importo superiore a 500 euro**;
- la verifica sul beneficiario del rimborso debba essere effettuata non sull'esistenza di debiti iscritti a ruolo (rientrando in tale previsione anche posizioni non ancora notificate), bensì sull'esistenza di inadempimenti rispetto all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento (o di uno o più carichi affidati all'Agente).

Le altre novità previste dal Decreto

Infine, le altre novità previste dal Decreto in commento sono:

- disposizioni particolari per le c.d. **risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea** non assoggettate all'istituto del discarico automatico. In particolare, si prevede che, per tali entrate, non si applichino le disposizioni che si riferiscono al predetto istituto e quelle riguardanti la definizione agevolata delle controversie con l'ente creditore; a tale peculiare disciplina sono sottoposte anche le somme dovute a titolo di **recupero di aiuti di Stato** (artt. 8 e 9);
- integrazione logistica tra Agenzia delle Entrate ed Agenzia delle Entrate-Riscossione (art. 11);
- riscossione nei confronti dei **coobbligati solidali** (art. 15).

CORRETTIVO RIFORMA FISCALE: COME CAMBIA IL CALENDARIO DEGLI ADEMPIMENTI

Il Decreto correttivo della riforma fiscale, in vigore dal 6 agosto 2024, modifica i termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e di versamento delle imposte con la maggiorazione dello 0,40%. In tema di concordato preventivo biennale, nuove scadenze da ricordare per l'adesione alla proposta.

Con la pubblicazione in Gazzetta ufficiale del D. Lgs. 108/2024, (c.d. "Decreto correttivo"), si concretizzano le integrazioni e le modifiche attuate dal legislatore in tema di adempimento collaborativo, semplificazione degli adempimenti tributari e di concordato preventivo biennale.

Le modifiche introdotte, entrate in vigore il 6 agosto 2024, revisionano ancora una volta il **calendario fiscale**, con una revisione dei termini riguardanti i versamenti delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IIVA con maggiorazione dello 0,40% per il 2024, nonché l'invio delle dichiarazioni dei redditi.

Il nuovo decreto interviene anche sulla disciplina del concordato preventivo biennale, prevedendo una modifica alle modalità di calcolo degli acconti, nuove cause di esclusione e di cessazione dell'istituto, nonché una revisione del termine di adesione alla proposta di concordato.

L'art. 6 del decreto in esame, inoltre, ufficializza la proroga al 15 settembre 2024 del versamento della rata della **rottamazione-quater** in scadenza il 31 luglio 2024.

Versamento delle imposte e presentazione dichiarazione

Adempimento	Scadenza previgente	Scadenza post “Decreto correttivo”
Disponibilità programmi informatici ISA (art. 9-bis, c. 5-bis, DL 50/20179)	Entro il 15 marzo del periodo d'imposta successivo	Entro il 15 aprile del periodo d'imposta successivo
Versamento IVA dicembre anche se d'importo inferiore a 100 euro		16 gennaio dell'anno successivo
Versamento IVA dei primi 3 trimestri dell'anno in caso d'importo non superiore a 100 euro	16 dicembre dell'anno	16 novembre dell'anno
Trasmissione CU lavoratori autonomi		Dal 2025, le certificazioni uniche contenenti esclusivamente redditi che derivano da prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale, sono trasmesse in via telematica all'Agenzia delle Entrate entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme ed i valori sono stati corrisposti.
Termini di Presentazione dichiarazione dei redditi	Dal 2024: • Soggetti IRPEF: 30 settembre dell'anno successivo • Soggetti IRES: entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta	Dal 2024 • Soggetti IRPEF: 31 ottobre dell'anno successivo • Soggetti IRES: entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta
Data dalla quale è possibile presentare la dichiarazione dei redditi	A partire dal 2025, dal 1° aprile	A partire dal 2025, dal 15 aprile

Concordato preventivo biennale

Adempimento	Scadenza previgente	Scadenza post “Decreto correttivo”
Disponibilità programmi informatici CPB	Entro il 1° aprile di ciascun anno. Per il 2024 e il 2025, i programmi informatici sono resi disponibili, rispettivamente, entro il 15 giugno ed entro il 15 aprile.	Entro il 15 aprile di ciascun anno. Per il 2024 i programmi informatici sono resi disponibili entro il 15 giugno, ovvero entro il 15 luglio per i contribuenti in regime forfetario già dall'anno 2023.
Adesione proposta di CPB	Entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi. Per il primo anno d'applicazione, il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi.	Entro il 31 luglio, ovvero entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare. Per il primo anno d'applicazione dell'istituto, il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi.
Versamenti con maggiorazione dello 0,40	I versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e da quelle in materia di IRAP e di IVA, per il primo anno d'applicazione dell'istituto del concordato preventivo biennale, possono essere effettuati entro il 31 luglio 2024 senza alcuna maggiorazione.	Per il 2024 è possibile effettuare i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e da quelle in materia di IRAP e IVA entro il trentesimo giorno successivo al 31 luglio 2024 (30 agosto 2024), maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo d'interesse corrispettivo.

Rottamazione-quater

Adempimento	Scadenza post “Decreto correttivo”
Versamento rata rottamazione – quater in scadenza il 31 luglio 2024	Pagamento entro il 15 settembre 2024

Termini versamento delle somme da controllo automatico e formale

Adempimento	Scadenza previgente	Scadenza post “Decreto correttivo”
Termine di versamento delle somme dovute a seguito di controlli automatici e formali delle dichiarazioni di cui all'artt. 2 e 3, D. Lgs. 462/1997(importo totale o della prima rata)	Entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione	Entro 60 giorni dal ricevimento della comunicazione
Controlli da 36-bis, 36-ter e 54-bis – termine per fornire chiarimenti all'AE	Entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione	Entro i 60 giorni successivi al ricevimento della comunicazione
Termine versamento somme dovute a seguito di controllo automatico (art. 2, c. 2, D. Lgs. 462/1997)	Decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell'invito dell'AE a fornire i chiarimenti necessari od a produrre i documenti mancanti (art. 6, c. 5, L. 212/2000)	È ampliato a 90 giorni decorrenti dalla data di trasmissione telematica dell'invito dell'AE a fornire i chiarimenti necessari od a produrre i documenti mancanti.
N.B. Le nuove disposizioni si applicano alle comunicazioni elaborate dal 1° gennaio 2025.		

DICHIARAZIONE PRECOMPILATA: AGGIORNATA LA GUIDA CON LE NUOVE SCADENZE

L'Agenzia delle Entrate ha aggiornato la guida alla dichiarazione precompilata 2024 con le nuove scadenze. In particolare, è stata aggiornata la scadenza relativa all'invio del modello Redditi Persone fisiche fissata al 31 ottobre.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato l'aggiornamento della guida “La dichiarazione precompilata 2024”. In particolare, è stata aggiornata la **scadenza** per l'invio del **modello Redditi Persone fisiche**, che il D. Lgs. 108/2024 ha fissato al 31 ottobre (precedentemente prevista per il 15 ottobre).

Sempre al 31 ottobre sono spostati i termini per l'invio dei modelli “**Redditi aggiuntivo**” e “**Redditi correttivo**”, utili per i contribuenti che hanno già inviato un **modello 730** e hanno la necessità di completare o correggere la dichiarazione.

È previsto, inoltre, un differimento anche per la tempistica del **modello 730 integrativo di “tipo 2”**, che possono inviare i contribuenti che hanno la necessità di rettificare i dati del **sostituto d'imposta** a seguito di un'apposita comunicazione dell'Agenzia. La presentazione del 730 integrativo di tipo 2 attraverso l'applicazione precompilata rimane disponibile fino all'11 novembre 2024. C'è più tempo però per inviare, dopo tale data, il modello Redditi “tardivo”, fino al 29 gennaio 2025, mentre resta invariato il termine entro il 31 dicembre 2029 per l'invio del modello

Redditi “integrativo”. Per questi motivi, è stata aggiornata anche la sezione della guida “Date da ricordare”, con l'aggiunta della scadenza del 30 agosto 2024 come ultimo giorno per il versamento, con la **maggiorazione** dello 0,40%, di saldo e primo acconto per i **contribuenti ISA** (o che presentano cause di esclusione) e per i **forfetari**. Si ricorda che occorre presentare il modello Redditi aggiuntivo nel caso in cui sia stato inviato il 730 precompilato e, ad esempio, siano stati percepiti nel 2023 redditi relativi ai **quadri RM** (ad esclusione dei redditi di capitale soggetti ad imposizione sostitutiva e rivalutazione dei terreni), RS, RT e RU.

Non è più possibile inviare il modello Redditi aggiuntivo per comunicare i dati che da quest'anno sono stati integrati nel modello 730 (per esempio, quelli contenuti nel **quadro W** o nelle sezioni II e III del quadro L). Pertanto, se il contribuente ha inviato il 730 precompilato dimenticando di inserire questi dati, dovrà poi scegliere una tra le seguenti soluzioni:

- annullare la dichiarazione e inviarne una nuova, a condizione che l'**annullamento** avvenga entro il 24 giugno 2024;
- inviare “Redditi correttivo” entro il 31 ottobre 2024;
- presentare, dopo il 31 ottobre 2024, “Redditi integrativo”.

Se invece, dopo aver inviato il **modello 730**, ci si accorge di aver dimenticato dei dati o di averli inseriti in modo errato, dal momento che il termine per annullarlo è già passato, occorre presentare “Redditi correttivo” (con la nuova scadenza del 31 ottobre 2024). Dopo questa data, sarà possibile presentare solo “Redditi integrativo”. Stessa procedura nel caso si sia già inviato il modello Redditi web. Spostato, di conseguenza, anche il termine per presentare il modello Redditi precompilato “tardivo” (entro 90 giorni dalla scadenza), che passa al 29 gennaio 2025 (anziché 14 gennaio 2025).

PREMI PER CONCORSO DI PROGETTAZIONE: TRATTAMENTO FISCALE

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. 177 del 29 agosto 2024, ha chiarito il trattamento fiscale da applicare ai premi riconosciuti al termine di un concorso di progettazione.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le **domande di partecipazione** ad un **concorso di progettazione** presentate attraverso un'apposita piattaforma sono assoggettate ad **imposta di bollo**, in quanto l'esenzione è prevista solamente per le domande di partecipazione a pubblici concorsi di reclutamento di personale banditi dalla pubblica amministrazione per l'assunzione in servizio anche temporanea (art. 3 nota 2 Tariffa parte I allegata al DPR 642/72).

Circa i premi riconosciuti in relazione al concorso di progettazione per il primo classificato e per i classificati dal secondo al quinto posto, l'AE ha chiarito quanto segue. In primo luogo, la disciplina dei concorsi di progettazione (e di idee) è contenuta agli artt. da 152 a 157, collocati nel Capo IV del Titolo VI, rubricato "regimi particolari di appalto" del D. Lgs. 50/2016 (codice dei contratti pubblici).

Ai fini del trattamento **IVA**, nel caso in esame, la corresponsione dei premi avviene nell'ambito di uno **schema negoziale** ai sensi del codice degli appalti, ed il rapporto che si instaura tra l'Amministrazione che ha indetto il concorso ed i soggetti professionisti partecipanti assume la causa tipica della funzione sinallagmatica, diretta a soddisfare gli interessi strumentali dell'Amministrazione. Si realizza, quindi, una fattispecie negoziale riconducibile ai rapporti di natura sinallagmatica in cui avviene uno **scambio di reciproche prestazioni**, tale da attribuire, ai fini del tributo in esame, alle somme erogate la natura di **corrispettivo**. Per questo motivo, i premi ricadono nell'applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 3 DPR 633/72. Ne consegue, in capo ai soggetti

destinatari dei premi, l'assolvimento dei relativi obblighi di **fatturazione** con applicazione dell'aliquota IVA in misura ordinaria.

Ai fini delle imposte dirette, considerato che i premi in esame si configurano compensi di **lavoro autonomo** (ai sensi dell'art. 53 DPR 917/86), l'istante, quale sostituto di imposta, è tenuto ad operare sui predetti compensi le **ritenute a titolo di acconto** del 20% (art. 29 c. 5 DPR 600/73).

Risp. AE 29 agosto 2024 n. 177

PORTAFOGLIO ASSICURATIVO: CREDITI D'IMPOSTA DERIVANTI DALLA CESSIONE

Il credito d'imposta sulle riserve matematiche ed il "credito ulteriore" conseguente ad una cessione di portafoglio assicurativo sono di spettanza del cessionario, che può utilizzarli per compensare altre imposte, ritenute e contributi, purché rispettate le condizioni legali e procedurali.

Alfa S.A. è una **compagnia di assicurazioni** estera con sede in Italia, che ha acquisito un **portafoglio di polizze vita** da Beta S.p.A., comprendente riserve tecniche ed attività di copertura. Alfa S.A. intende utilizzare il **credito d'imposta** non solo per il versamento delle ritenute ed imposte sostitutive previste dalla legge, ma anche per compensare altre imposte, ritenute e contributi, secondo il meccanismo di "recupero ulteriore" previsto dal decreto-legge n. 209/2002.

Alfa S.A. ha determinato il **credito d'imposta sulle riserve matematiche** (IRM) e la quota d'imposta annuale attribuibile al portafoglio ceduto. La cedente Beta ha rilasciato una lettera di attestazione dell'IRM versata, indicando la quota parte di imposta relativa al portafoglio ceduto e quella relativa al portafoglio post cessione.

Alfa S.A. chiede conferma che il "**credito ulteriore**", eventualmente risultante dalla differenza tra l'IRM versata per il quinto anno precedente e le ritenute ed imposte sostitutive applicate, sia di sua spettanza. La compagnia sostiene che, in base ad una nota dell'Agenzia delle Entrate, in caso di cessione di azienda o ramo di azienda, il **credito IRM** relativo alle riserve trasferite è ceduto al cessionario, che può recuperarlo mediante l'utilizzo in sede di versamento delle imposte sostitutive e ritenute applicate sulle prestazioni delle polizze trasferite.

L'Agenzia delle Entrate conferma che il "**credito ulteriore**" è di spettanza del cessionario, purché non sia trascorso un quinquennio dalla **cessione del portafoglio assicurativo**. Precisa che, per il riconoscimento del credito in capo al cessionario, devono essere state date evidenza separata delle polizze, delle riserve, del credito IRM e delle ritenute ed imposte sostitutive afferenti il **portafoglio assicurativo acquistato**.

Pertanto, secondo l'Agenzia delle Entrate il **credito d'imposta** sulle riserve matematiche ed il "**credito ulteriore**" conseguente ad una cessione di portafoglio assicurativo sono di spettanza del cessionario, che può utilizzarli per compensare altre imposte, ritenute e contributi, purché rispettate le condizioni legali e procedurali.

Risp. AE 20 agosto 2024 n. 173

RIFORMA STATUTO CORTE DI GIUSTIZIA UE: QUALI COMPETENZE PASSANO AL TRIBUNALE

Il 12 agosto 2024 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale UE, il Regolamento UE 2024/2019 che entra in vigore dal 1° settembre 2024 e che prevede il passaggio nella competenza del Tribunale UE della trattazione delle domande di pronuncia pregiudiziale sul sistema comune IVA, dogane, classificazione tariffaria delle merci nella nomenclatura combinata e diritti di accisa.

Il Regolamento UE 2024/2019, adottato dal Parlamento Europeo e dal Consiglio il 11 aprile 2024, introduce modifiche al Protocollo n. 3 sullo **Statuto della Corte di Giustizia dell'Unione Europea**. L'obiettivo principale è di affrontare l'aumento del numero e della complessità delle **domande di pronuncia pregiudiziale** presentate alla Corte di Giustizia, al fine di garantire una buona amministrazione della giustizia e migliorare l'efficienza del sistema giurisdizionale dell'Unione.

Le principali modifiche introdotte dal **Regolamento UE** sono:

- **Trasferimento di competenza:** Il Tribunale della Corte di Giustizia riceverà la competenza per trattare domande di pronuncia pregiudiziale in materie specifiche, determinate dallo Statuto, al fine di alleggerire il carico di lavoro della Corte di Giustizia e permetterle di concentrarsi su questioni più complesse e delicate.
- **Materie specifiche:** Le materie in cui il Tribunale avrà competenza includono il **sistema comune di IVA**, i **diritti di accise**, il **codice doganale**, la **classificazione tariffaria delle merci**, la compensazione pecuniaria e l'assistenza ai passeggeri in caso di ritardo o cancellazione dei servizi di trasporto, ed il sistema di scambio di quote di emissioni di gas ad effetto serra.
- **Procedura di ammissione preventiva delle impugnazioni:** Viene estesa ad impugnazioni contro decisioni del Tribunale riguardanti decisioni di commissioni di ricorso indipendenti ed a controversie relative all'esecuzione di contratti contenenti una clausola compromissoria.
- **Pubblicazione delle memorie od osservazioni scritte:** Saranno pubblicate sul sito Internet della **Corte di Giustizia**, a meno che l'interessato non si opponga.
- **Avvocati generali:** Il Tribunale sarà assistito da avvocati generali per le domande di pronuncia pregiudiziale che gli sono trasmesse.
- **Monitoraggio e valutazione:** La Corte di Giustizia presenterà una relazione sull'attuazione della riforma e sul trasferimento delle competenze al Tribunale.
- **Consultazione pubblica:** Prima di proporre modifiche allo Statuto, la Corte di Giustizia o la Commissione dovrebbero condurre consultazioni pubbliche.

Il Regolamento UE entra in vigore il primo giorno del mese successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta ufficiale dell'Unione Europea (12 agosto 2024) e sarà direttamente applicabile in tutti gli Stati membri. Quindi entrerà **in vigore dal 1° settembre 2024**.

TRANSIZIONE 5.0: ERRATA CORRIGE ALLA CIRCOLARE DEL MIMIT

Il Ministero delle Imprese e del Made in Italy il 16 agosto 2024 ha pubblicato una Circolare operativa in materia di Transizione 5.0. Successivamente, con protocollo n. 0025877, il MIMIT ha pubblicato un'errata corregge alla Circolare in oggetto.

La Circolare MIMIT del 16 agosto 2024 ha precisato che, ai sensi del comma 1 dell'art. 5 del **DM Transizione 5.0**, non sono ammissibili al beneficio i progetti di innovazione con investimenti destinati ad attività direttamente connesse all'**uso dei combustibili fossili**, compreso l'uso a valle, ad eccezione:

- di attività ed attivi per i quali l'uso a valle di combustibili fossili è temporaneo e tecnicamente inevitabile per la tempestiva transizione verso un funzionamento degli stessi senza combustibili fossili;
- delle **macchine mobili non stradali**, come definite dal Regolamento Europeo 2016/1628, e dei veicoli agricoli e forestali, come definiti dal Regolamento UE 2013/167, per i quali l'utilizzo di combustibili fossili è temporaneo e tecnicamente inevitabile. L'acquisto di tali beni è consentito solo se funzionale al passaggio da un veicolo con motore Stage I o precedente ad uno con motore Stage V secondo i parametri definiti dai rispettivi regolamenti.

Con protocollo n. 0025877, il MIMIT ha pubblicato un'**errata corrige** alla Circolare del 16 agosto 2024. In coerenza con le disposizioni di cui all'articolo 5 del decreto interministeriale del 24 luglio 2024, al capitolo 4, pagina 58, della Circolare operativa, la frase: "delle macchine mobili non stradali, come definite dal Regolamento Europeo 2016/1628, e dei **veicoli agricoli e forestali**, come definiti dal Regolamento UE 2013/167, per i quali l'utilizzo di combustibili fossili è temporaneo e tecnicamente inevitabile. L'acquisto di tali beni è consentito solo se funzionale al passaggio da un veicolo con motore Stage I o precedente ad uno con motore Stage V secondo i parametri definiti dai rispettivi regolamenti; è sostituita dalla seguente: "di attivi, quali veicoli agricoli e forestali, come definiti dal regolamento UE 2013/167 e dal regolamento UE 2016/1628, per i quali l'utilizzo di **combustibili fossili** è temporaneo e tecnicamente inevitabile. L'acquisto di tali beni è consentito solo se funzionale al passaggio da un veicolo con motore Stage I o precedente ad uno con motore Stage V secondo i parametri definiti dai rispettivi regolamenti".

Errata corrige alla Circ. MIMIT del 16 agosto 2024, protocollo n. 0025877

UNIONI CIVILI: DUBBI SULLA SPETTANZA DELLA PENSIONE DI REVERSIBILITA'

La Cassazione rimanda alle Sezioni Unite la legittimità del divieto di riconoscimento della pensione di reversibilità al coniuge superstite dell'unione civile.

La Cassazione, con ordinanza 21 agosto 2024 n. 22992, solleva alle Sezioni Unite dubbi di costituzionalità sulle norme che vietano di riconoscere la pensione di reversibilità al partner superstite che abbia convissuto, prima dell'unione civile, ed ai figli delle coppie gay nati con la maternità surrogata.

Il caso di specie

La pronuncia in commento trae origine dal ricorso dell'INPS contro la decisione della Corte d'Appello di Milano di **riconoscere la pensione di reversibilità al componente superstite di una coppia omosessuale**. I due uomini, legati da una stabile convivenza, avevano avuto un bambino, nato negli Stati Uniti nel 2010, con la fecondazione assistita, registrato in Italia in un primo momento come figlio del solo genitore biologico, mentre, nel 2017, era stata trascritta la sentenza statunitense che accertava la paternità anche del genitore d'intenzione, morto nel 2015. Per il **genitore sopravvissuto** si è aperta la via giudiziaria per affermare il diritto alla **pensione indiretta per lui e per il figlio**.

La richiesta alle Sezioni Unite

La Suprema corte oggi chiede, alle Sezioni unite, di valutare, anche alla luce del superiore interesse del minore, la **valenza discriminatoria** del no da parte dell'INPS all'assegno di reversibilità.

Secondo la Cassazione, le questioni sono tali da riproporsi in moltissimi casi, e riguardano l'interpretazione delle norme vigenti su temi di «capitale importanza, che toccano la disciplina intertemporale dettata dalla legge 76/2016 (Legge Cirinnà), i corollari delle pronunce rese da questa Corte a Sezioni unite sulla tutela dei figli nati da maternità surrogata e la stessa latitudine della tutela antidiscriminatoria».

Cass. ord. 21 agosto 2024 n. 22992

ROTTAMAZIONE-QUATER: VERSAMENTO DELLA QUINTA RATA ENTRO IL 23 SETTEMBRE 2024

Il Decreto correttivo differisce al 15 settembre il termine di pagamento della quinta rata della Rottamazione-quater. In considerazione dei 5 giorni di tolleranza concessi dalla legge, e dei differimenti previsti nel caso di termini coincidenti con giorni festivi (15, 21 e 22 settembre), sarà possibile pagare entro il 23 settembre.

Il D. Lgs. 108/2024 (c.d. Decreto correttivo), pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 5 agosto 2024 n. 182, proroga la rata della **Rottamazione-quater** al **15 settembre 2024**, che era in scadenza il 31 luglio 2024.

Nel dettaglio, precisa l'articolo 6 del Decreto in commento, il mancato, insufficiente o tardivo versamento della rata di cui all'art. 1 c. 232 L. 197/2022, che era in scadenza il 31 luglio 2024, non determina l'inefficacia della definizione prevista dall'art. 1 c. 231 L. 197/2022 se il debitore effettua l'**integrale pagamento** di tale rata entro il 15 settembre 2024.

Pertanto, per mantenere i benefici della definizione agevolata (Rottamazione-quater), è necessario effettuare il versamento della quinta rata entro il 15 settembre 2024. In considerazione dei **5 giorni di tolleranza** concessi dalla legge, e dei differimenti previsti nel caso di termini coincidenti con giorni festivi (15, 21 e 22 settembre), saranno considerati tempestivi i pagamenti effettuati entro lunedì **23 settembre 2024**.

L'ultima rata del 2024 andrà saldata entro il **30 novembre**, ovvero secondo le scadenze del proprio piano contenuto nella **comunicazione delle somme dovute**.

In caso di mancato pagamento o se il pagamento avviene oltre il termine ultimo o per importi parziali, si perderanno i benefici della misura agevolativa ed i **versamenti effettuati** saranno considerati a titolo di acconto sulle somme dovute.

Sul sito dell'**Agenza delle Entrate-Riscossione** è disponibile una copia della comunicazione delle somme dovute, con il riepilogo del piano ed i moduli per il pagamento.

Infine, si ricorda che è possibile richiederla, senza necessità di credenziali, compilando il form dedicato in area pubblica ed allegando la documentazione di riconoscimento.

VINCOLO SPORTIVO: CON LA CONVERSIONE IN LEGGE E' CONFERMATA LA PROROGA

È stata pubblicata la L. 120/2024, di conversione del DL 89/2024: confermata la proroga della validità del vincolo sportivo per i contratti in essere sino al 30 giugno 2025.

Pubblicata, nella Gazzetta Ufficiale 20 agosto 2024 n. 194, la L. 120/2024, di conversione del DL 89/2024: per quanto riguarda i lavoratori sportivi, viene confermata la **proroga** per il vincolo sportivo, spostando la legittimità di tale legame in alcuni casi sino al **30 giugno 2025** (art. 12 DL 89/2024 conv. in L. 120/2024).

Per effetto di tale modifica, le limitazioni alla libertà contrattuale dell'atleta, individuate come vincolo sportivo, sono eliminate dal **1° luglio 2024** (1° luglio 2025 per i tesseramenti che costituiscono rinnovi, senza soluzione di continuità, di precedenti tesseramenti). Decorso tale termine, il vincolo sportivo è comunque abolito.

La precedente versione della normativa

Prima della pubblicazione del DL 89/2024, era previsto che il vincolo sportivo fosse eliminato dal **1° luglio 2023** (1° luglio 2024 per i tesseramenti che costituiscono rinnovi, senza soluzione di continuità, di precedenti tesseramenti). Decorso tale termine, il vincolo sportivo era comunque abolito.

Il vincolo sportivo **continuava ad operare** per gli atleti che **non avevano rapporti di lavoro di natura professionistica**.

Vincolo sportivo: di cosa si tratta

Il vincolo sportivo è l'**obbligo** assunto dall'atleta, al momento della firma del tesseramento, che lo **lega** a prestare l'attività sportiva per una determinata **società** per una durata finora stabilita, sino alla modifica, dalle disposizioni delle varie Federazioni Sportive.

Tale obbligazione poteva portare ad un **corrispettivo economico** per la società sportiva che aveva scoperto il "talento" al fine di svincolarlo.

Per le società dilettantistiche poteva essere visto come una **tutela sull'investimento formativo**, che dovrà invece essere coperto dai **premi formazione**. La completa abolizione per i nuovi contratti a partire dal 1° luglio 2023, ad opera della Riforma dello Sport, era stata molto criticata da alcune federazioni, mentre aveva avuto il plauso di diverse sigle sindacali che per anni avevano lottato contro tale vincolo. Tale termine veniva già prorogato al 1° luglio 2024 (ora 1° luglio 2025) per i tesseramenti che costituivano rinnovi, senza soluzione di continuità, di **precedenti tesseramenti**.

CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE: RILEVANZA DELLA CESSIONE DELLA CLIENTELA

I corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali incrementano il reddito di lavoro autonomo attinente alla proposta di concordato. Detti corrispettivi, a determinate condizioni, possono essere assoggettati a tassazione separata.

Il D. Lgs. 108/2024 (c.d. **Decreto Correttivo**), ha modificato, tra le altre disposizioni, anche quelle relative al **reddito di lavoro autonomo** oggetto di concordato.

In pratica, per effetto dell'art. 15 D. Lgs 13/2024, il reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, rilevante ai fini delle **imposte sui redditi**, proposto al contribuente ai fini del concordato è determinato ai sensi degli ordinari criteri previsti dall'art. 54 TUIR, senza considerare i valori relativi a:

- **plusvalenze e minusvalenze** relative a beni strumentali (di cui ai commi 1-bis e 1-bis.1 del citato art. 54);
- **redditi o quote di redditi** relativi a partecipazioni in società di persone ed associazioni di cui all'art. 5 TUIR.

L'art. 4 D. Lgs. 108/2024, ha modificato l'art. 15 summenzionato, inserendo, dopo la lett. b), la lett. b-bis, stabilendo che, per **determinare il reddito ai fini del concordato**, oltre ai suddetti componenti, non si considerano i “corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, riferibili all'attività artistica o professionale di cui al comma 1-quater del citato articolo 54”.

Elementi immateriali che possono essere individuati: nel segno grafico distintivo dello studio professionale, nel diritto di sfruttamento dell'immagine e nella cessione del contratto di leasing (Risp. AE 13 luglio 2020 n. 209).

Ai sensi del c. 2, sempre dell'art. 15, il saldo netto tra le **plusvalenze** e le **minusvalenze**, nonché i redditi derivanti dalle partecipazioni in società di persone determina una corrispondente variazione del reddito concordato, ferma restando la dichiarazione di un **reddito minimo di 2.000 euro**. Nel caso di società semplici e di soggetti ad esse equiparati (ai sensi dell'art. 5 TUIR), il limite di euro 2.000 è ripartito tra i soci od associati secondo le rispettive quote di partecipazione.

Il c. 2 è stato modificato dal decreto correttivo, disponendo che, nel saldo netto, rientrano anche corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali.

La cessione della clientela

Va ricordato che, l'art. 36 c. 29 L. 248/2006, ha inserito nell'art. 54 TUIR, rubricato determinazione del **reddito di lavoro autonomo**, il c.1-quater, ai sensi del quale “concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di **cessione della clientela** o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale”. In correlazione a questa modifica, viene inserita nell'art.17 TUIR, riguardante i redditi soggetti a **tassazione separata**, la lettera g-ter), che ora comprende i “corrispettivi di cui all'articolo 54, comma 1-quater, se percepiti in unica soluzione”. In merito alla **percezione dei corrispettivi** in unica soluzione al fine di fruire della tassazione separata, l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare del 16 febbraio 2007 n. 11/E, ha chiarito che il regime di tassazione separata è applicabile anche nel caso in cui i compensi per la cessione della clientela o di elementi immateriali siano riscossi in più rate purché ricadenti nello stesso periodo d'imposta. Con queste modalità risulta salvaguardata la *ratio* della norma diretta ad evitare che un corrispettivo molto elevato si cumuli con gli altri redditi percepiti nell'anno, determinando l'**applicazione di aliquote Irpef** elevate, danneggiando il contribuente – professionista.

Al contrario, il corrispettivo percepito a rate, ma in diversi periodi d'imposta, deve essere tassato nei modi ordinari. A tal proposito, la citata Circolare ha precisato che la cessione del “pacchetto clienti”, con la conseguente cessazione di attività del professionista, genera sempre reddito di lavoro autonomo. Pertanto, egli deve conservare la **partita IVA** fino all'incasso dell'ultima rata, in quanto

l'attività professionale non si può considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni in essere, essendo il professionista obbligato ad osservare tutti gli adempimenti relativi alle **liquidazioni Iva mensili o trimestrali** ed alla presentazione delle dichiarazioni fiscali (Ris. AE 20 agosto 2009 n. 232/E).

Nella **tabella** che segue si riassume la tassazione dei corrispettivi derivanti dalla cessione della clientela e di elementi immateriali.

Corrispettivi	Percezione	Tassazione
Cessione della clientela o elemento immateriale	Incasso in unica soluzione	Ordinaria o separata
Cessione della clientela o elemento immateriale	Incasso in più rate ma nello stesso periodo d'imposta	Ordinaria o separata
Cessione della clientela o elemento immateriale	Incasso in più rate ma in diversi periodi d'imposta	Ordinaria

Alcune osservazioni

Come sopra evidenziato, la proposta di concordato formulata dall'Agenzia delle Entrate, non tiene conto dei citati componenti.

Nei fatti, però, il saldo netto dei componenti determina una corrispondente variazione del reddito concordato.

È noto che, l'art. 4 D. Lgs. 108/2024, ha modificato la disciplina relativa al concordato preventivo biennale, inserendo, nel D. Lgs. 13/2024, l'art. 20-bis, rubricato “Regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato per i soggetti che applicano gli **indici sintetici di affidabilità fiscale**”. Il citato art. 20-bis dispone che, per i periodi d'imposta oggetto del concordato, i contribuenti che aderiscono alla proposta dell'Agenzia delle Entrate, possono assoggettare la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione, che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, rettificato secondo quanto disposto dagli articoli 15 e 16 del richiamato decreto n. 13, ad un'imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, applicando un'aliquota:

- del **10%**, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 8;
- del **12%**, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;
- del **15%**, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale inferiore a 6.

Nell'ipotesi di sola **cessione della clientela**, per un professionista soggetto ad **ISA**, il corrispettivo rileva interamente come incremento del reddito concordato, con la conseguenza che, la parte di reddito di lavoro autonomo derivante dall'adesione, che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente, può essere assoggettata a tassazione con imposta sostitutiva. A parere di chi scrive, difficilmente il corrispettivo per la cessione della clientela, potrà essere sottoposto a **tassazione separata** nel momento in cui si sceglie il regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato.

Pertanto, la possibilità di usufruire della tassazione separata dei corrispettivi per la cessione della clientela e/o di elementi immateriali potrà essere applicata solo dai professionisti che non aderiranno alla proposta di concordato.

REGOLARIZZAZIONE DEL MAGAZZINO E RIVALUTAZIONE: PROROGATI I TERMINI DI PAGAMENTO

Il Decreto Omnibus (DL 113/2024) differisce i termini di pagamento previsti per l'adeguamento delle esistenze di magazzino e per la rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2024.

La proroga della regolarizzazione del magazzino

La Legge di Bilancio 2024 ha previsto, per i soggetti che esercitano attività d'impresa e non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio (c.d. **OIC adopter**), la possibilità di adeguare le **esistenze iniziali delle rimanenze** e regolarizzare le scritture contabili di magazzino adeguandole alla situazione di giacenza effettiva. La facoltà di riallineamento del magazzino:

- riguarda il periodo d'imposta in corso alla data del **30 settembre 2023** (ovvero, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, il **periodo d'imposta 2023**);
- consente il riconoscimento (ai fini civilistici e fiscali) dei valori risultanti dal riallineamento del magazzino a decorrere dal periodo in corso alla data del **30 settembre 2023**.

Nello specifico l'adeguamento riguarda le **esistenze iniziali dei beni** alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (ovvero i c.d. beni merce), le materie prime e sussidiarie, i semilavorati e gli altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

In caso di **eliminazione di esistenze iniziali** (trattasi del caso più ricorrente di beni non più presenti ceduti "in nero"), il riallineamento comporta il versamento:

- di un'**imposta sostitutiva** (dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP) con aliquota del 18%, calcolata sulla differenza tra il valore eliminato moltiplicato per il suddetto coefficiente di maggiorazione ed il valore del bene eliminato;
- dell'**IVA** da determinare applicando l'**aliquota media riferibile all'anno 2023** all'importo che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione (specifico per ogni attività) previsto dal DM 24 giugno 2024. L'aliquota media, che tiene conto delle operazioni non soggette ad imposta o soggette a regimi speciali, è quella risultante dal rapporto tra l'IVA, relativa alle operazioni, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili ed il volume d'affari dichiarato;

Viceversa, in caso di **iscrizione di esistenze iniziali** (si tratta del caso di merci acquistate "in nero" e non ancora cedute), l'adeguamento si perfeziona con il pagamento della sola imposta sostitutiva pari al **18%** del valore iscritto (in questo caso non è dovuta l'IVA).

L'imposta sostitutiva è indeducibile ai fini delle **imposte sui redditi** e relative addizionali nonché dell'IRAP.

In questo contesto, l'articolo 7 (commi 1-2) del DL 113/2024 (DL Omnibus) ha previsto la possibilità di versare l'imposta sostitutiva e l'IVA dovuta in due rate di pari importo (senza interessi), rispettivamente scadenti:

- entro il **30 settembre 2024**, per i soggetti per i quali il termine per il versamento delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023, scade entro il 29 settembre 2024;
- entro il termine di versamento della seconda od unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativo al periodo d'imposta 2024.

Inoltre, si dispone che, se in applicazione della citata proroga, il pagamento della prima rata dovesse cadere successivamente a quello previsto per il pagamento della seconda, quest'ultimo verrà differito anch'esso al **30 settembre 2024**.

Per quanto riguarda le rilevazioni contabili, per i soggetti per i quali il termine di approvazione del bilancio d'esercizio in corso al 30 settembre 2023 scade entro la data del 29 settembre 2024, l'adeguamento delle rimanenze iniziali di magazzino potrà essere effettuato entro il 30 settembre 2024, nelle scritture contabili relative all'esercizio successivo.

La proroga della rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni (quotate e non)

L'articolo 7, comma 3, DL 113/2024 (DL Omnibus) ha prorogato, fino al **30 novembre 2024**, la possibilità di rivalutare (ex articoli 5 e 7 della Legge 448/2001), i **terreni** (edificabili o con destinazione agricola) e le **partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati** (qualificate o non) posseduti (al di fuori dell'esercizio di imprese, arti o professioni) alla data del **1° gennaio 2024**.

Per effetto di quanto sopra, sarà quindi ancora possibile **rivalutare** il costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni, affrancando in tutto od in parte le plusvalenze che rientrano tra i redditi diversi (ex art. 67, comma 1 lett. a)-c-bis), del TUIR).

Si ricorda che, a livello oggettivo, oltre alle partecipazioni in **società non quotate**, è riconosciuta la possibilità di rivalutare anche le **partecipazioni negoziate** in mercati regolamentati od in sistemi multilaterali di negoziazione (ossia quelle possedute in società quotate). Per le **partecipazioni quotate**, l'imposta sostitutiva (16%) è dovuta sul **valore normale** determinato con riferimento al mese di **dicembre 2023** corrispondente alla media aritmetica dei prezzi rilevati in questo mese (in caso di pagamento rateale, il versamento della prima rata perfeziona la rivalutazione, a nulla rilevando l'eventuale omesso versamento della seconda o della terza rata). Con riferimento alle partecipazioni in società quotate, non vi è necessità di redigere un'apposita perizia, dato che il valore dei titoli, delle quote o dei diritti quotati è reso pubblico dai mercati di riferimento.

Possono accedere alla rivalutazione:

- le persone fisiche non esercenti attività d'impresa;
- le società semplici, società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5 TUIR;
- gli enti non commerciali;
- i soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione in Italia.

A tal fine, entro la data del prossimo **30 novembre 2024**:

- un professionista abilitato (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere) dovrà redigere ed asseverare la **perizia di stima** delle partecipazioni o dei terreni;

- l'imposta sostitutiva dovuta ai fini della rivalutazione dovrà essere versata per l'intero ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla **prima delle tre rate** annuali dovute di pari importo (in quest'ultimo caso, entro il **30 novembre 2024** dovrà essere versata soltanto la prima rata per perfezionare l'opzione. Viceversa, le rate successive alla prima scadranno, rispettivamente, il **30 novembre 2025** ed il **30 novembre 2026** con maggiorazione degli interessi del 3% annuo, dal **30 novembre 2024**). Si ricorda che la rivalutazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva dovuta (sulla base del valore indicato nella perizia giurata) oppure, in caso di pagamento rateale, della prima rata (Circ. AE 47 del 2011 e Corte di Cassazione, sentenza 12 marzo 2018, n. 5981).

L'assunzione del **valore di perizia** in luogo del costo o valore di acquisto non consente il realizzo di minusvalenze (utilizzabili in compensazione o riportabili nei periodi d'imposta successivi) ai sensi dell'articolo 68 del TUIR. Pertanto, in caso di successiva cessione delle partecipazioni rivalutate, se il valore di perizia dovesse essere superiore al prezzo di cessione, la minusvalenza non può assumere rilevanza fiscale.

COMPOSIZIONE NEGOZIATA DELLA CRISI: RAFFORZATE LE MISURE PREMIALI

Il Correttivo ter al Codice della Crisi, nel metter mano alla fiscalità della composizione negoziata della crisi, ha previsto anche il rafforzamento delle c.d. misure premiali disciplinate dal Codice, tra cui la previsione a sistema della rateazione decennale dei debiti fiscali non iscritti a ruolo nell'ambito della composizione negoziata.

Il Correttivo ter al Codice della Crisi d'impresa e dell'Insolvenza ("CCI") prevede il rafforzamento delle **misure premiali** fiscali collegate all'attivazione, da parte dell'imprenditore, della Composizione Negoziata della Crisi ("CNC"), inserendo nel *corpus* dell'art. 25 bis CCI delle disposizioni incentivanti (già introdotte nel corso del 2023 ad opera dell'art. 38 del D.L. 13/2023, conv. dalla L. 41/2023 ("decreto PNRR"), tra cui – in particolare – la possibilità di azionare, in "uscita" dalla CNC, la dilazione decennale di debiti verso l'Agenzia delle Entrate, non iscritti a ruolo.

Le misure premiali fiscali nella CNC

L'art. 25 bis CCI disciplina un set di **benefici fiscali**, variamente modulati (anche) in funzione degli "esiti" della CNC, consistenti sostanzialmente in:

1. riduzione di interessi e sanzioni, anche della metà, sui debiti tributari (co. 1, 2 e 3);
2. (possibilità di) rateizzazione dei debiti verso l'Agenzia delle Entrate per imposte, sanzioni ed interessi, non iscritti a ruolo, fino ad un massimo di 72 rate mensili (co. 4), che il decreto PNRR ha portato a 120 rate mensili;
3. (de)tassazione, ai fini delle imposte sui redditi, delle sopravvenienze da riduzione di debiti e (immediata) deducibilità fiscale per i creditori delle perdite su crediti (co. 5), che il decreto PNRR ha ulteriormente ampliato, con la previsione – per i creditori – (anche) della facoltà di (immediata) emissione della nota di variazione IVA.

La (super) rateazione di debiti fiscali non iscritti a ruolo

Ai sensi dell'attuale art. 25 bis co. 4 CCII, l'Agenzia delle Entrate concede all'imprenditore che lo richiede, con istanza sottoscritta anche dall'esperto, un **piano di rateazione** fino ad un massimo di

72 rate mensili delle somme dovute e non versate a titolo di imposte sul reddito, ritenute operate e non versate, IVA ed IRAP non ancora iscritte a ruolo, e relativi accessori.

Condizione preliminare per l'accesso alla rateazione amministrativa è che:

- la CNC si “chiuda” con una delle soluzioni “fisiologiche” di cui all'art. 23 co. 1 lett. a CCII (conclusione di un contratto tra l'imprenditore ed uno o più creditori -“oppure”, secondo il correttivo “con una o più parti interessate all'operazione” - che, secondo la relazione dell'esperto, è idoneo ad assicurare la continuità aziendale per un periodo non inferiore a due anni), oppure lettera b (sottoscrizione di un accordo da imprenditore, creditori – secondo il correttivo “aderenti e dalla altre parti interessate all'operazione di risanamento che vi hanno aderito”- ed esperto, basato su un piano di risanamento cha appaia coerente – secondo il comfort dell'esperto – con la regolazione della crisi o dell'insolvenza);
- che il contratto o l'accordo vengano pubblicati nel Registro delle Imprese;

La sottoscrizione dell'**esperto** costituisce prova dell'esistenza della temporanea situazione di obiettiva difficoltà.

L'imprenditore decade automaticamente dal beneficio della rateazione in caso di mancato pagamento anche di una sola rata alla sua scadenza, nonché in caso di successivo accesso ad uno strumento di regolazione della crisi o dell'insolvenza o di apertura di liquidazione giudiziale o liquidazione controllata o di accertamento dello stato di insolvenza.

Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'art. 19 D.p.r. 602/1973, sulla dilazione dei debiti iscritti a ruolo, affidati all'Agenzia delle Entrate Riscossione.

L'art. 5 co. 11 lett. a) del Correttivo ter, con l'integrazione del co. 4, prevede – a regime - che “Il piano di rateazione (...) può essere concesso dall'Agenzia delle Entrate fino a centoventi rate in caso di comprovata e grave situazione di difficoltà dell'impresa rappresentata nell'istanza depositata ai sensi del primo periodo e sottoscritta dall'esperto.”

L'intervento come anticipato, stabilizza l'agevolazione prevista dall'art. 39 co. 1 del Decreto PNRR, il quale, appunto, ha elevato da 72 a 120 il numero di rate attraverso le quali dilazionare, alle condizioni sopra evidenziate, il debito verso l'Agenzia delle Entrate dell'impresa nell'ambito della CNC.

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate - in punto di compatibilità con le norme sulla dilazione dei carichi di ruolo – aveva (già) confermato la legittimità dell'**istanza di dilazione** speciale amministrativa nell'ambito della CNC, sulla base di un piano di rateizzazione decennale che preveda come consentito dall'art. 19 co. 1 ter D.p.r. 602/1973, in luogo di rate costanti, rate variabili per anno proporzionate ai «flussi derivanti dal proseguo dell'attività aziendale e distribuibili al creditore erariale» (Risp. ADE 443/2023).

Giova, altresì, osservare che l'espresso richiamo alla disciplina – in quanto compatibile – sulla dilazione dei carichi di ruolo potrebbe aprire a nuovi scenari applicativi della super rateazione fiscale in CNC, in ragione delle modifiche apportate dall'emergente D. Lgs. 110/2024 (sul riordino della riscossione in attuazione alla delega fiscale) all'art. 19 del D.p.r. 602/1973, in punto di (ulteriori) semplificazione, flessibilità e tempistiche delle rateazioni “esattoriali”, con espressa applicazione alle richieste di rateazione presentate dopo il 31.12.2024.

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento ed assistenza

Studio Cassinis

STUDIO CASSINIS
Dottori Commercialisti & Avvocati

**Via Fieno, 3
20123 Milano
Tel. +39 02 31 32 36**

**Via Barberini, 47
00187 Roma
Tel. + 39 02 31 32 36**

**Web: www.studiocassinis.com
e-mail: info@studiocassinis.com**

