

LA LETTRE FISCALE

CIRCOLARE
INFORMATIVA

Notiziario mensile

Ottobre 2024

NEWS

FISCO

CATASTO: IRRILEVANZA DI ALLESTIMENTI MOBILI IN STRUTTURE RICETTIVE ALL'APERTO

Dal 1° gennaio 2025 gli allestimenti mobili in strutture ricettive all'aperto non rilevano ai fini catastali. Lo prevede la conversione in Legge del DL Omnibus.

L'art. 7 quinquies del DL 113/2024, conv. in L. 143/2024 (GU 8 ottobre 2024 n. 236), prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2025, gli **allestimenti mobili** di pernottamento dotati di meccanismi di **rotazione** in funzione, ubicati nelle **strutture ricettive** all'aperto, non rilevano ai fini della rappresentazione e del **censimento catastale** e sono, pertanto, esclusi dalla stima diretta di cui all'art. 30 DPR 1142/49 per la determinazione della **rendita catastale**.

Sempre dal 1° gennaio 2025 nella **stima diretta** della rendita catastale delle strutture ricettive all'aperto il valore delle aree attrezzate per gli allestimenti e di quelle non attrezzate destinate al pernottamento degli ospiti è aumentato rispettivamente nella misura dell'85% e del 55% rispetto a quello di mercato ordinariamente attribuito a tali componenti immobiliari.

Gli intestatari catastali delle strutture, a decorrere dal 1° gennaio 2025, presentano entro il 15 giugno 2025 gli **atti di aggiornamento geometrico** ai sensi dell'art. 8 L. 679/69 per l'aggiornamento della **mappa catastale** e del **catasto dei fabbricati**. Se l'Agenzia delle Entrate rileva la mancata presentazione degli atti di aggiornamento, attiva il procedimento di cui all'art. 1 c. 277 L. 244/2007.

In deroga all'art. 1 c. 745 L. 160/2019, per gli atti di aggiornamento presentati entro il 15 giugno 2025, le rendite catastali rideterminate hanno effetto dal 1° gennaio 2025.

Con un decreto del MEF ancora da emanare saranno individuate le eventuali ulteriori fonti informative necessarie per le attività di **monitoraggio**.

NOTA DI VARIAZIONE IVA IN CASO DI RINUNCIA AL CREDITO NEI CONFRONTI DEL FALLIMENTO

Con la risposta del 15 ottobre 2024 n. 203, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti relativamente alla possibilità di emettere una nota di variazione IVA in caso di rinuncia unilaterale al credito nei confronti del fallimento.

L'istante, azienda (ALFA), pone un quesito in merito all'applicazione dell'art. 26 DPR 633/72, nel contesto di una situazione di **fallimento** che coinvolge un'altra azienda, (BETA). ALFA ha un **credito IVA** nei confronti di BETA ma desidera rinunciare a causa della sua natura non recuperabile. A tale proposito, chiede chiarimenti all'**Agenzia delle Entrate** sulla possibilità di

emettere una **nota di variazione dell'IVA** prima della conclusione del piano di distribuzione del fallimento.

Il parere dell'istante

L'azienda sostiene che una **rinuncia unilaterale al credito** dovrebbe essere trattata in modo simile ad altre situazioni che consentono la **variazione dell'IVA**, come la risoluzione o l'annullamento di un contratto, in cui il credito originale non può essere soddisfatto a causa dell'insolvenza del debitore.

Il parere delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate precisa che l'art. 26 DPR 633/72 consente la variazione dell'IVA solo in determinate condizioni, come la nullificazione totale o parziale di un'operazione o nei casi di mancato pagamento a causa di procedure di insolvenza.

Inoltre, la legge stabilisce che tali disposizioni si applicano solo alle procedure di insolvenza avviate **dopo il 26 maggio 2021** e che, per i casi precedenti, l'emissione di note di credito è regolata da regolamenti pregressi, che richiedono la conclusione del **processo di insolvenza**.

Una rinuncia unilaterale ad un credito non equivale alle condizioni necessarie per la variazione dell'IVA, poiché non modifica la **transazione economica originale** o la base imponibile. L'aspetto finanziario della mancata ripresa del credito non è sufficiente per l'**aggiustamento dell'IVA**, a meno che non sia collegato ad un processo formale di insolvenza o ad un'azione individuale di esecuzione non riuscita.

In conclusione, la richiesta da parte di ALFA di emettere una nota di variazione dell'IVA basata su una rinuncia unilaterale al credito non è supportata dal quadro normativo attuale, che richiede un riconoscimento più formale dell'insolvenza e la conclusione delle relative procedure prima che tali azioni possano essere intraprese.

BONUS INVESTIMENTI BENI STRUMENTALI NUOVI IN CASO DI CONTRATTO RENT TO BUY

L'Agenzia delle Entrate, con Risp. 10 ottobre 2024 n. 198, ha fornito chiarimenti in tema di credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, relativamente al contratto di "rent to buy".

Il quesito

ALFA S.P.A. presenta un'istanza di interpello per chiedere chiarimenti in ordine all'applicazione del **credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi**, funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi.

La Società evidenzia che intende ampliare la dotazione di beni strumentali che ritiene avere le caratteristiche tecniche per poter accedere al summenzionato credito d'imposta e che la tipologia di contratto che intende adottare per l'acquisizione ed il godimento di detti beni è il **"rent to buy"**, in cui il potenziale acquirente/locatario ottiene immediatamente la disponibilità del bene contro il pagamento di canoni, con la possibilità di acquistare successivamente il bene trascorso un lasso di tempo predeterminato.

L'operazione realizzata tramite detto schema contrattuale, a suo avviso, si articola in due fasi:

- nella prima, si realizza l'immediato godimento del bene a fronte del pagamento di un canone;
- nella seconda, il conduttore ha l'obbligo di acquisto del bene, imputando al prezzo di vendita del bene una quota parte del canone indicato nel contratto.

La Società fa presente che il **modello del "rent to buy"**, introdotto nel diritto italiano, in campo immobiliare, è attualmente sempre più utilizzato anche per l'**acquisto di beni mobili**, quali quelli oggetto della presente istanza.

Ciò premesso, la Società chiede conferma che il mancato richiamo ai contratti di leasing, o ad altre modalità di acquisizione dei beni agevolabili, nei successivi commi da 1055 a 1058 dello stesso

articolo della L. 178/2020, riferiti invece ai beni "4.0" non rappresenti una esclusione degli stessi dal novero delle modalità di acquisizione dei beni che danno diritto al credito d'imposta.

La risposta dell'Agenzia delle Entrate

Il contratto di "rent to buy" come rappresentato in istanza non integri una utile modalità di acquisizione dei beni eleggibili ai fini del credito d'imposta. Conseguentemente, non si concorda con la soluzione interpretativa prospettata della Società, ritenendosi che quest'ultima non possa fruire del **credito d'imposta per l'acquisto dei beni agevolabili** tramite il descritto contratto di "rent to buy" perché detti beni risultano al momento del loro acquisto già utilizzati a diverso titolo della stessa Società in base al descritto contratto di "rent to buy" e, pertanto, sono privi dell'imprescindibile requisito della novità del bene oggetto d'investimento. Si ribadisce che esula dalla presente risposta ogni ulteriore e diversa valutazione tesa ad una riqualificazione/valutazione del Contratto menzionato in istanza, restando sul punto impregiudicati i poteri di controllo dell'Amministrazione Finanziaria.

ONLUS: SUPERBONUS PER IL NUOVO IMPIANTO FOTOVOLTAICO DI POTENZA NOMINALE DI 200 KW

L'Agenzia delle Entrate, con Risp. 10 ottobre 2024 n. 199, ha fornito chiarimenti in tema di Superbonus, relativamente all'installazione di un impianto fotovoltaico di potenza nominale pari a 200 kW nell'ipotesi in cui sul medesimo edificio risulti già installato un impianto fotovoltaico di potenza nominale pari a 217 kW e calcolo del limite massimo di spesa agevolabile.

L'istante è un'organizzazione non-profit (**ONLUS**) che intende installare un nuovo **impianto fotovoltaico da 200 kW** su una proprietà che ha già un impianto esistente da 217 kW. Il quesito si concentra su due domande principali:

- se il limite di 200 kW dovrebbe considerare solo la nuova installazione od entrambi i sistemi nuovi ed esistenti;
- come calcolare le spese massime deducibili per la nuova installazione nel quadro del **regime del Superbonus**.

L'ONLUS afferma di soddisfare i requisiti soggettivi ed oggettivi necessari previsti dall'art. 119 c. 10-bis DL 34/2020 (Decreto Rilancio) ed ha presentato la documentazione necessaria prima dell'entrata in vigore delle nuove normative nel marzo 2024.

Inoltre, l'ONLUS ritiene che la **soglia di 200 kW** dovrebbe considerare solo il nuovo impianto fotovoltaico in fase di installazione, non quello esistente e che la spesa massima deducibile per l'installazione dovrebbe essere calcolata sulla base della superficie totale della proprietà rispetto alla superficie media di una unità abitativa.

L'Agenzia delle Entrate conferma che il Superbonus si applica a specifiche tipologie di interventi mirati all'**efficienza energetica** ed alla riduzione del rischio sismico, inclusa l'installazione di impianti fotovoltaici. L'Agenzia chiarisce che il limite di 200 kW non tiene conto delle installazioni esistenti e che la spesa massima deducibile è fissata a 96.000 euro per l'intero impianto.

Il Superbonus può essere applicato fino al limite di 200 kW con una **detrazione del 110%** per le ONLUS che soddisfano criteri specifici, tra cui il requisito che l'installazione debba far parte di interventi più ampi di efficienza energetica o sismica.

Per un'installazione da 200 kW su una proprietà classificata come D/4, l'importo massimo deducibile nel quadro del Superbonus potrebbe raggiungere i 480.000 euro, calcolati a 2.400 euro per kW.

TFR: ACCONTO IMPOSTA SOSTITUTIVA SUPERIORE ALL'IMPOSTA DOVUTA

L'Agenzia delle Entrate, con una FAQ, fornisce indicazioni ai sostituti di imposta in caso di versamento in eccedenza dell'acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR.

Sui redditi derivanti dalle rivalutazioni dei fondi per il TFR è applicata, dal datore di lavoro sostituto d'imposta, un'**imposta sostitutiva** del 17%. Essa è **calcolata** sulle rivalutazioni maturate in ciascun anno, imputata a riduzione del fondo ed è **versata** con il modello F24 in 2 parti, un acconto, calcolato secondo 2 metodi alternativi, e saldo:

acconto	Metodo storico: 90% delle rivalutazioni maturate nell'anno solare precedente (tenendo conto anche delle rivalutazioni relative ai TFR erogati nel corso di detto anno (*)), entro il 16 dicembre di ciascun anno (cod. tributo 1712). Metodo previsionale (alternativo): 90% delle rivalutazioni che maturano nell'anno in corso: l'imponibile è costituito dal TFR maturato fino al 31 dicembre dell'anno precedente relativo ai dipendenti ancora in forza al 30 novembre dell'anno in corso. Per i dipendenti cessati entro il 30 novembre dell'anno in corso, l'acconto è dovuto nella misura del 90% dell'imposta trattenuta sulle rivalutazioni all'atto della cessazione del rapporto;
saldo	entro il 16 febbraio dell'anno successivo (cod. tributo 1713)

(*) In alternativa può applicare il **coefficiente di rivalutazione che presumibilmente** sarà applicabile a dicembre dell'anno in corso (Ris. AE 7 dicembre 2023 n. 68/E).

Nel caso in cui l'acconto versato sia superiore all'imposta dovuta, secondo l'Agenzia delle Entrate (FAQ AE 9 ottobre 2024), i sostituti di imposta possono **utilizzare in compensazione**, tramite modello F24, il credito derivante dalle eccedenze di versamento utilizzando il **codice tributo** 1627 (o il codice 155E per il modello F24 EP). Se le ritenute versate **si riferiscono all'anno successivo** a quello di maturazione del credito, deve essere indicato invece il **codice tributo** 6781 (166E per il modello F24 EP).

Al riguardo l'Agenzia ha chiarito che:

- tali operazioni non rappresentano compensazioni di tipo orizzontale od esterno e, dunque, non sono richieste né la preventiva presentazione del modello 770 da cui emerge il credito, né l'apposizione del visto di conformità su tale dichiarazione;
- in caso di errata indicazione del codice tributo, può essere richiesta la correzione tramite il servizio telematico Civis.

TRANSIZIONE 5.0: UNIFICAZIONE DI DUE IMPIANTI FOTOVOLTAICI

In tema di transizione 5.0, l'8 ottobre 2024 il GSE ha aggiornato le FAQ pubblicate sul proprio sito. Nel dettaglio, viene chiesta la possibilità di unificare due impianti fotovoltaici vicini sotto un unico POD che sono incentivati in Conto Energia e connessi su POD.

Il bonus transizione 5.0

Per sostenere la transizione digitale ed energetica delle imprese italiane è stato istituito il credito di imposta c.d. Transizione 5.0 rivolto ai **nuovi investimenti** in strutture produttive **effettuati dall'1/1/2024 al 31/12/2025**, nell'ambito di **progetti di innovazione** che conseguono una **riduzione dei consumi energetici**.

Tra gli investimenti agevolabili sono compresi anche gli investimenti in beni materiali finalizzati all'**autoproduzione** di energia da **fonti rinnovabili** destinate all'autoconsumo (anche a distanza),

ad eccezione delle biomasse, compresi gli impianti per lo stoccaggio dell'energia prodotta ed i moduli **fotovoltaici** prodotti negli Stati UE ed aventi determinate caratteristiche di efficienza.

La FAQ del GSE

A tale riguardo è stato chiesto al GSE se, possedendo **due impianti fotovoltaici** vicini incentivati in Conto Energia e connessi su POD differenti, si possono unificare i due impianti sotto un unico POD (codice identificativo del punto di connessione di un impianto fotovoltaico incentivato alla Rete elettrica).

Secondo il GSE, in base a quanto previsto al par. 2.6.2 delle procedure approvate ai sensi del DM 23 giugno 2016, è possibile derogare al principio di unicità del punto di connessione solo nei casi in cui il Soggetto Responsabile si trovi in condizioni tali da dover effettuare un tale intervento per cause di forza maggiore o per aumentare il proprio livello di autoconsumo.

Si consiglia, pertanto, prima di effettuare un qualsiasi intervento che comporti la condivisione di un POD tra due o più impianti fotovoltaici in Conto Energia:

- di consultare il manuale "Siad -Sistema Informativo per Acquisizione Dati;
- di inviare al GSE una richiesta di valutazione preliminare compilando il questionario GEI FTV nell'applicativo SIAD (Sistema Informativo per l'Acquisizione Dati), facendo attenzione all'esattezza delle informazioni fornite (dati e documenti) prima di procedere all'invio del questionario medesimo.

TRANSIZIONE 5.0: AGGIORNATE LE FAQ DEL GSE

Il 3 ottobre 2024 il GSE ha pubblicato sul suo sito nuove FAQ sul credito d'imposta transizione 5.0. Il Piano ha l'obiettivo di sostenere la transizione del sistema produttivo verso un modello di produzione efficiente sotto il profilo energetico, sostenibile e basato sulle fonti rinnovabili.

Il GSE, con le **FAQ** del 3 ottobre 2024, pubblicate sul proprio sito, ha fornito nuovi chiarimenti sul **credito d'imposta transizione 5.0**. Di seguito si riportano le principali.

Bene 4.0 che utilizza vapore prodotto da una centrale termica preesistente alimentata a gas

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.

Nel caso di vettori energetici validi, quale il **vapore** nell'esempio proposto, non rileva il fatto che tale vettore sia prodotto con tecnologie non facenti parte del progetto di innovazione impieganti combustibile fossile (si tratta infatti di un **uso indiretto**, non rientrante delle esclusioni). Il bene è, pertanto, agevolabile.

Intervento completato e tipo di comunicazione

In caso di intervento già completato, è necessario comunque procedere con la prenotazione del credito mediante la **comunicazione ex ante**, indicando che l'intervento è già stato completato. Se la prenotazione è confermata, sarà possibile procedere direttamente all'invio della **comunicazione ex post** (comunicazione di completamento), senza passare per la fase di "Conferma 20%".

Per ulteriori chiarimenti si rimanda alla "Guida all'utilizzo del portale TR5" disponibile nella sezione "documenti" della pagina "**Transizione 5.0**" del sito del GSE.

Valutazione del risparmio energetico ed utilizzo di dati da macchine ed impianti

Gli strumenti utilizzati nei programmi di misura per la determinazione del **risparmio energetico** devono essere conformi alla Dir. UE 2014/32 (nuova direttiva MID) ed alla normativa tecnica di settore. Tale conformità si riferisce agli strumenti impiegati nell'ambito dei programmi di misura adottati, nell'ambito delle attività di certificazione, per raccogliere i dati necessari alle valutazioni energetiche, laddove non siano già disponibili dati energetici di produzione all'interno dell'impresa, ricavabili da sistemi informativi di produzione, come ad esempio quelli gestiti da un sistema MES.

È importante sottolineare che la conformità della strumentazione è considerata soddisfatta anche mediante l'impiego di strumenti di misura di adeguata classe di precisione, corredati da certificati di

taratura in corso di validità, che garantiscano l'accuratezza e l'affidabilità delle misurazioni. Gli strumenti devono essere sottoposti a regolare taratura, secondo le scadenze e le procedure previste dalle normative applicabili, poiché solo in questo modo le misurazioni possono essere considerate valide per le finalità di certificazione.

Sistemi di *power quality*

Stante la specifica peculiarità dei sistemi di *power facility*, la cui funzione è di operare una riduzione dei consumi di energia elettrica (es. i **sistemi di rifasamento** o di stabilizzazione delle tensioni, installati in genere a valle della **cabina di trasformazione** o del **power center** di bassa tensione del sito produttivo), il risparmio energetico deve essere determinato sulla base dei consumi energetici dell'intera struttura produttiva; considerando, quindi, i consumi energetici di tutti i processi che la costituiscono (compresi quelli non impattati dal progetto di innovazione) e quelli dei servizi generali (comprensivi degli ausiliari), comparando la situazione in assenza (ex ante) ed in presenza (ex post) del sistema di *power quality*.

Percentuale di risparmio energetico da indicare

Il risparmio energetico comunicato nella fase di **completamento** del progetto di investimento può essere inferiore a quello comunicato in fase di **prenotazione**, nei limiti delle percentuali minime di risparmio energetico previste (3% nel caso di struttura produttiva, 5% nel caso di processo interessato). In questo caso, il credito d'imposta viene ricalcolato sulla base della percentuale di risparmio energetico comunicata in fase di completamento.

Cumulabilità con il conto termico

Il credito d'imposta transizione 5.0 è cumulabile con altre agevolazioni finanziate con risorse nazionali che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche delle disposizioni di cui all'art. 10 c. 4 DM 24 luglio 2024, non porti al superamento del costo sostenuto.

CONTRIBUTI PNRR: TRATTAMENTO IVA

L'Agenzia delle Entrate, con Risp. 4 ottobre 2024 n. 193, ha fornito chiarimenti in tema di trattamento ai fini IVA dei contributi Piano Nazionale Ripresa e Resilienza (PNRR).

Alfa S.p.A. è il fornitore di servizi incaricato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze di utilizzare i fondi per servizi specifici. La società chiede chiarimenti riguardanti l'IVA sui **contributi PNRR** ed il diritto di detrarre l'IVA sulle fatture dei fornitori. Nel dettaglio, Alfa S.p.A. sostiene che i fondi ricevuti dal Ministero dovrebbero essere qualificati come semplici trasferimenti di denaro, esulando quindi dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera a) del DPR n. 633 del 1972. Tale classificazione è in linea con le istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 34 del 21 novembre 2013, che distingue tra **contributi** e compensazioni in base alle norme di legge ed alle normative comunitarie. La società ritiene che le fatture dei fornitori debbano essere emesse nei suoi confronti in quanto soggetto attuatore, consentendole di **detrarre l'IVA** addebitata dai fornitori ai sensi dell'articolo 19 dello stesso DPR. Ciò si basa sul suo ruolo di soggetto responsabile dell'acquisto di materiali per conto dello Stato.

L'Agenzia delle Entrate conferma che il sistema dell'IVA si fonda su reciproci **patti di prestazione**. Se i fondi non sono legati ad un obbligo specifico dell'Alfa nei confronti del Ministero, sono considerati semplici trasferimenti di denaro e, quindi, non soggetti ad Iva. L'Agenzia sottolinea che i contributi sono destinati esclusivamente alla **copertura dei costi** relativi all'acquisto dei materiali, non come compenso per i servizi resi da Alfa.

L'Agenzia conclude che i contributi ricevuti da Alfa S.p.A. possono essere qualificati come **movimenti di denaro senza IVA**, a condizione che i fondi siano utilizzati esclusivamente allo scopo previsto per l'acquisto di materiali per servizi di pubblica utilità. La valutazione del diritto alla detrazione dell'IVA sarà rinviata ad una successiva fase di verifica, focalizzata sugli aspetti di fatto e di diritto dei rapporti tra Alfa, i fornitori ed il Ministero.

BONUS QUOTAZIONE PMI: VIA ALLE DOMANDE

Dal 1° ottobre 2024 al 31 marzo 2025 è possibile presentare le domande per accedere al bonus quotazione PMI. In proposito, il MIMIT ha pubblicato le istruzioni operative.

Il **Ministero delle Imprese e del Made in Italy** ha pubblicato sul proprio sito, nella sezione dedicata alle agevolazioni, le istruzioni operative per presentare le **domande** per accedere al **bonus quotazione PMI**. Nel dettaglio, per le **quotazioni** avvenute nell'anno 2024 (con riferimento ai **costi di consulenza** sostenuti sino al 31 dicembre 2024) è possibile presentare le domande a partire dal 1° ottobre 2024 e sino al 31 marzo 2025. La **casella di posta certificata** cui va trasmessa la domanda di accesso alla misura di aiuto è dgind.div05@pec.mimit.gov.it.

Si ricorda che il bonus in questione è il credito d'imposta per le **PMI** che decidono di quotarsi in un **mercato regolamentato** od in sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo (art. 1 c. 89-92 L. 205/2017). Possono beneficiare del credito le **piccole e medie imprese** che abbiano sostenuto costi di consulenza ai fini della quotazione; il credito è pari al 50% delle spese fino ad un massimo di 500.000 euro.

Si ricorda che sono ammissibili al credito i costi relativi alle seguenti attività di **consulenza** (art. 4 DM 23 aprile 2018):

- a) attività sostenute in vista dell'inizio del processo di quotazione e ad esso finalizzate, quali, tra gli altri, l'implementazione e l'adeguamento del **sistema di controllo di gestione**, l'assistenza dell'impresa nella redazione del piano industriale, il supporto all'impresa in tutte le fasi del percorso funzionale alla quotazione nel mercato di riferimento;
- b) attività fornite durante la fase di ammissione alla quotazione e finalizzate ad attestare l'idoneità della società all'ammissione medesima ed alla successiva **permanenza sul mercato**;
- c) attività necessarie per collocare presso gli **investitori** le azioni oggetto di quotazione;
- d) attività finalizzate a supportare la società emittente nella revisione delle **informazioni finanziarie storiche** o prospettiche e nella conseguente preparazione di un **report**, ivi incluse quelle relative allo svolgimento della *due diligence* finanziaria;
- e) attività di assistenza della società emittente nella redazione del documento di ammissione e del prospetto o dei documenti utilizzati per il collocamento presso **investitori qualificati** o per la produzione di **ricerche** (art. 3 c. 1 n. 34 e 35 Reg. UE 596/2014);
- f) attività riguardanti le questioni legali, fiscali e contrattualistiche strettamente inerenti alla **procedura di quotazione** quali, tra gli altri, le attività relative alla definizione dell'**offerta**, la disamina del prospetto informativo o documento di ammissione o dei documenti utilizzati per il collocamento presso investitori qualificati, la *due diligence* legale o fiscale e gli aspetti legati al governo dell'impresa;
- g) attività di comunicazione necessarie ad offrire la massima visibilità della società, a divulgare l'**investment case**, tramite interviste, comunicati stampa, eventi e presentazioni alla comunità finanziaria.

BONUS NATALE: REQUISITI DI ACCESSO E MODALITA' DI RICHIESTA

L'Agenzia delle Entrate, con Circ. 10 ottobre 2024, n. 19, ha fornito le istruzioni operative per la determinazione del Bonus Natale, spettante ai lavoratori dipendenti con un reddito complessivo fino a 28.000 euro ed erogato dal datore insieme alla tredicesima mensilità.

Tra le misure agevolative introdotte dal DL 113/2024 (c.d. **Decreto Omnibus**), convertito in L. 143/2024, il legislatore ha previsto, per l'anno 2024, un'indennità una tantum nella misura massima di **100 euro** che verrà riconosciuta ai lavoratori dipendenti insieme alla tredicesima mensilità.

Le indicazioni operative per il calcolo, la richiesta e l'**erogazione dell'indennità**, meglio conosciuta come **Bonus Natale**, sono state fornite dall'Agenzia delle Entrate con la Circ. del 10 ottobre 2024, n. 19.

Requisiti per l'accesso al bonus

Come anticipato, il Bonus Natale spetta ai **lavoratori dipendenti** che, ai fini del beneficio, devono rispettare specifici requisiti di reddito e familiari. Nello specifico, i lavoratori:

- nell'anno d'imposta 2024, devono avere un **reddito complessivo** non superiore a **28.000 euro**;
- hanno il **coniuge**, non legalmente ed effettivamente separato, e **almeno un figlio**, anche se nato fuori del matrimonio, riconosciuto, adottivo o affidato, entrambi (coniuge e figlio) fiscalmente a carico, oppure, in alternativa, nel caso di nucleo familiare c.d. "monogenitoriale", con almeno un figlio fiscalmente a carico;
- hanno un'imposta lorda, determinata sui redditi di lavoro dipendente del lavoratore (art. 49 TUIR), d'importo superiore a quello della detrazione spettante per la stessa tipologia reddituale ("capienza fiscale"), con riferimento al medesimo periodo d'imposta, ossia l'anno 2024.

Nel nuovo documento di prassi, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcune precisazioni ai fini del riconoscimento del beneficio in esame.

In relazione al requisito reddituale, per il calcolo del reddito complessivo occorre considerare anche i **redditi assoggettati a cedolare secca**, i redditi assoggettati ad imposta sostitutiva in applicazione del **regime forfetario** per gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni, la quota d'agevolazione ACE e le somme elargite dai clienti ai lavoratori del settore privato, impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande a titolo di liberalità (c.d. mance). Rileva, altresì, la quota esente dei redditi agevolati ai fini degli incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero, nonché quella relativa al regime speciale per lavoratori impatriati.

Il reddito complessivo, inoltre, deve essere calcolato al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad **abitazione principale** e di quello delle relative pertinenze.

Ai fini del riconoscimento del Bonus Natale, il lavoratore dipendente deve avere fiscalmente a carico il coniuge ed almeno un figlio.

Nucleo familiare c.d. monogenitoriale	Nucleo familiare con due genitori
Lavoratore dipendente con un figlio fiscalmente a carico (anche se nato fuori del matrimonio, riconosciuto, adottivo od affidato). N.B. il nucleo è definito monogenitoriale se l'altro genitore è deceduto o non ha riconosciuto il figlio nato fuori del matrimonio, ovvero se il figlio è stato adottato da un solo genitore o è stato affidato od affiliato ad un solo genitore	Lavoratore dipendente con coniuge (non legalmente ed effettivamente separato) ed almeno un figlio, entrambi fiscalmente a carico

Tuttavia, nell'ipotesi in cui il **figlio fiscalmente a carico** abbia due genitori che lo abbiano riconosciuto, l'indennità non spetta al lavoratore dipendente che:

- vive con il figlio a carico e convive con l'altro genitore in un rapporto affettivo stabile dichiarato all'anagrafe comunale;
- vive con il figlio a carico e convive con l'altro genitore senza alcuna formalizzazione all'anagrafe comunale;
- vive insieme al figlio a carico da solo o con una terza persona (in un rapporto affettivo dichiarato o meno all'anagrafe comunale) ed è separato dall'altro genitore.

Nelle fattispecie appena elencate, l'indennità è esclusa in quanto il convivente non può essere considerato un coniuge fiscalmente a carico e la famiglia non può definirsi monogenitoriale, poiché il figlio a carico è stato riconosciuto da entrambi i genitori.

Il soggetto richiedente deve essere titolare di un reddito di lavoro dipendente nel corso dell'anno 2024 e non assume rilievo, ai fini dell'accesso, la **tipologia contrattuale** del rapporto medesimo. Considerato, inoltre, l'espresso riferimento della norma al solo art. 49 del TUIR, non possono essere beneficiari del Bonus Natale i titolari di **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, disciplinati dall'art. 50 del TUIR.

Il beneficio in esame deve essere riproporzionato in funzione del periodo di lavoro del dipendente nell'anno d'imposta 2024. In effetti, così come avviene per la fruizione delle detrazioni di lavoro dipendente, i giorni per i quali spetta il bonus coincidono con quelli che hanno dato diritto alla retribuzione. Tuttavia, in presenza di più redditi di lavoro dipendente, nel calcolare il numero dei giorni per i quali spetta il bonus, i giorni compresi in periodi contemporanei devono essere computati una sola volta.

L'Amministrazione Finanziaria ha precisato, inoltre, che il bonus non deve essere ridotto nel caso di particolari modalità di articolazione dell'orario di lavoro (ad esempio il part-time orizzontale, verticale o ciclico).

Modalità di richiesta ed erogazione

Il Bonus Natale, che non concorre alla formazione della base imponibile Irpef, è riconosciuto dal datore di lavoro, pubblico o privato, unitamente alla **tredecima mensilità** su richiesta del lavoratore dipendente, il quale attesta per iscritto, tramite una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, resa ai sensi dell'art. 47 del DPR 445/2000, la sussistenza dei requisiti reddituali e familiari necessari per beneficiare dell'indennità, indicando, altresì, il codice fiscale del coniuge e dei figli fiscalmente a carico (o dei soli figli in caso di nucleo familiare c.d. monogenitoriale).

Nell'ipotesi in cui il lavoratore abbia avuto nel corso del 2024 **più rapporti di lavoro con diversi datori**, lo stesso deve presentare la richiesta all'ultimo datore di lavoro, essendo quest'ultimo che materialmente eroga il bonus con la tredicesima mensilità. In tal caso, il lavoratore deve inoltrare al datore anche le certificazioni uniche riferite ai precedenti rapporti di lavoro, al fine del corretto calcolo dell'importo spettante.

Diversamente, qualora il lavoratore abbia più contratti di lavoro dipendente part-time in essere, l'indennità è erogata dal sostituto d'imposta individuato dal lavoratore. A tal fine, il lavoratore è tenuto ad indicare nella dichiarazione sostitutiva anche tutti i dati necessari per la determinazione del bonus, quali i redditi di lavoro dipendente ed i giorni di lavoro prestati presso gli altri datori di lavoro.

Rideterminazione del bonus nella dichiarazione dei redditi

Il Bonus Natale può essere rideterminato nella **dichiarazione dei redditi** presentata dal lavoratore dipendente, computando lo stesso nella determinazione del saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. In particolare, il lavoratore potrà beneficiare dell'indennità nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2024, da presentarsi nell'anno 2025, nei casi in cui lo stesso:

- pur avendo diritto all'indennità, abbia percepito redditi di lavoro dipendente non assoggettati a ritenuta fiscale perché privi di un sostituto d'imposta (come, ad esempio, i lavoratori domestici);
- non abbia ricevuto il bonus dal **sostituto d'imposta** nonostante la sua spettanza;
- abbia cessato l'attività lavorativa nel corso del 2024.

Analogamente, se il lavoratore ha fruito del bonus pur non avendone i requisiti, ovvero ha ricevuto una somma in misura superiore rispetto a quella effettivamente spettante, ed il datore di lavoro non può più effettuare il conguaglio a debito, la restituzione dell'indennità indebitamente ricevuta avviene in dichiarazione dei redditi.

Adempimenti a carico del datore di lavoro

I datori di lavoro che erogano le indennità in esame, recuperano tali somme sotto forma di **credito** da utilizzare in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. 241/1997, dal giorno successivo all'erogazione in busta paga del bonus. Successivamente all'erogazione, i datori sono, altresì, tenuti a verificare in sede di **conguaglio** la spettanza dell'indennità medesima e, qualora la stessa risulti non spettante, provvedere al recupero del relativo importo.

Da ultimo, si evidenzia che, ai fini di un eventuale controllo da parte degli Organi competenti, i datori di lavoro devono conservare la documentazione comprovante l'avvenuta dichiarazione.

DL OMNIBUS: IN GU LA CONVERSIONE IN LEGGE

Pubblicata in Gazzetta Ufficiale dell'8 ottobre 2024 n. 236, la conversione in Legge del DL Omnibus (DL 113/2024) che introduce una serie di incentivi fiscali e modifiche normative mirate a stimolare gli investimenti, sostenere i dipendenti e semplificare la conformità fiscale per le imprese in Italia.

La **Legge di conversione** (L. 143/2024) del **DL Omnibus** (DL 113/2024) è stata pubblicata nella **Gazzetta Ufficiale** dell'8 ottobre 2024 n. 236. Di rilevante importanza sono le novità introdotte nel corso della conversione in Legge, come:

- la possibilità per i soggetti che hanno applicato gli **ISA** e che aderiscono, entro il **31 ottobre 2024**, al **concordato preventivo biennale**, di adottare il **regime di ravvedimento**, versando l'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive;
- il **Bonus Natale** per i dipendenti a determinate condizioni.

Si analizzano le numerose novità fiscali contenute nel testo convertito in Legge.

Bonus investimenti nella ZES Unica Mezzogiorno (art. 1 c. 1-5)

È istituito un nuovo processo di comunicazione integrativa per accedere al **credito d'imposta ZES** (Zona Economica Speciale). Nel dettaglio, le imprese devono presentare tale comunicazione tra il **18 novembre** ed il **2 dicembre 2024**, per confermare il completamento degli investimenti entro il **15 novembre 2024**. Il mancato rispetto comporterà la perdita del beneficio fiscale.

La comunicazione dovrà anche indicare l'ammontare del credito di imposta maturato in relazione agli investimenti effettivamente realizzati e le relative **fatture elettroniche**.

Inoltre, le Regioni ed il Ministero delle Imprese e del Made in Italy possono integrare i fondi entro il **15 gennaio 2025** per sostenere gli investimenti nella ZES.

Regime fiscale dei neo-residenti (art. 2)

L'imposta fissa per i **nuovi residenti** è stata aumentata da €100.000 a **€200.000** per coloro che si trasferiscono dopo il **10 agosto 2024**. Questo regime consente di pagare un'**imposta fissa sui redditi esteri**, anziché le aliquote fiscali standard.

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) 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.

Bonus Natale (art. 2-bis)

Consiste in un Bonus una tantum di 100 **euro** per i dipendenti con **reddito complessivo non superiore a 28.000 euro**, purché abbiano il coniuge ed almeno un figlio a carico. Le condizioni per poter richiedere il Bonus sono:

- il reddito complessivo del lavoratore dipendente non deve superare i 28.000 euro, considerando specifici redditi esenti ed escludendo i redditi dell'abitazione principale;
- il dipendente deve avere un coniuge (non legalmente separato) e almeno un figlio, che può essere biologico, adottato od affidato;
- il dipendente deve avere una capacità **fiscale sufficiente**, il che significa che il suo debito fiscale lordo deve superare le detrazioni fiscali applicabili.

Il Bonus non viene concesso automaticamente ed i dipendenti dovranno richiederlo ai propri sostituti d'imposta che ne verificheranno l'idoneità.

Novità relative al concordato preventivo biennale (art. 2-ter e 2-quater)

Quando è irrogata una **sanzione amministrativa** per violazioni riferibili ai periodi d'imposta ed ai tributi oggetto della **proposta di concordato preventivo biennale**, non accolta dal contribuente ovvero, in relazione a violazioni riferibili ai periodi d'imposta ed ai tributi oggetto della proposta, nei confronti di un contribuente decaduto dall'accordo di concordato preventivo biennale per inosservanza degli obblighi previsti dalle norme che lo disciplinano, le soglie per l'applicazione delle **sanzioni accessorie** sono ridotte alla metà.

Inoltre, i soggetti che hanno applicato gli indici **sintetici di affidabilità fiscale** e che hanno aderito, entro il **31 ottobre 2024**, al concordato preventivo biennale possono adottare il regime di **ravvedimento**, versando l'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive.

La base **imponibile dell'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è costituita dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato, alla data di entrata in vigore della presente disposizione, in ciascuna annualità e l'incremento dello stesso calcolato nella misura del:

- **5%** per i soggetti con punteggio ISA pari a 10;
- **10%** per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore ad 8 ed inferiore a 10;
- **20%** per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 6 ed inferiore a 8;
- **30%** per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 4 ed inferiore a 6;
- **40%** per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 3 ed inferiore a 4;
- **50%** per i soggetti con punteggio ISA inferiore a 3.

Per le **annualità 2018, 2019 e 2022**, i soggetti applicano l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali con l'aliquota del:

- **10%**, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 8;
- **12%**, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 6, ma inferiore a 8;
- **15%**, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è inferiore a 6.

Per le annualità 2018, 2019 e 2022, i soggetti applicano l'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive con l'**aliquota del 3,9%**. In considerazione della pandemia **da COVID-19**, per i soli periodi di imposta 2020 e 2021, i soggetti applicano le imposte sostitutive diminuite del 30%.

In ogni caso, il valore complessivo dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali da versare per ciascuna annualità oggetto dell'opzione **non può essere inferiore a 1.000 euro**.

Il **versamento dell'imposta sostitutiva** è effettuato in un'**unica soluzione** entro il **31 marzo 2025** oppure mediante pagamento rateale in un massimo di 24 rate mensili di pari importo, maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza **dal 31 marzo 2025**.

Il **ravvedimento non si perfeziona** se il pagamento, in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive, è successivo alla notifica di processi verbali di constatazione o schemi di atto di accertamento, di cui all'art. 6 -bis L. 212/2000, ovvero di atti di recupero di crediti inesistenti.

Per i soggetti:

- a cui si applicano gli indici **sintetici di affidabilità fiscale** che aderiscono al concordato preventivo biennale e che hanno adottato, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2018, 2019, 2020 e 2021, il regime di ravvedimento, i termini di decadenza per l'accertamento relativi alle annualità oggetto di ravvedimento, sono prorogati al **31 dicembre 2027**;
- che non si avvalgono nel ravvedimento in oggetto, a cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale e che aderiscono al concordato preventivo biennale i termini di decadenza per l'accertamento in scadenza al 31 dicembre 2024, sono prorogati al **31 dicembre 2025**.

Disposizioni in tema di associazione e società sportive dilettantistiche (art. 3)

Fino all'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 5 c. 15-quater DL146/2021 (**1° gennaio 2025**) sono fuori campo IVA, ai sensi dell'art. 4 c. 4 DPR 633/72, le cessioni di beni e le prestazioni di

servizi effettuate, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni sportive dilettantistiche e dalle **società sportive dilettantistiche** nei confronti di soci, associati o partecipanti, verso pagamento di corrispettivi specifici o contributi supplementari. Sono fatti salvi i comportamenti dei contribuenti adottati prima del 10 agosto 2024 (entrata in vigore del DL Omnibus).

Bonus sponsorizzazioni sportive (art. 4)

È reintrodotta un **credito d'imposta per le sponsorizzazioni sportive**, che consente alle imprese di richiedere il 50% degli investimenti pubblicitari nello sport, con un tetto di bilancio di €7 milioni per il 2024.

Riduzioni dell'IVA per le attività sportive e per la vendita di cavalli (art. 5 c. 1-4)

Una riduzione dell'aliquota IVA al 5% si applicherà alle **attività sportive invernali** ed alla **vendita di cavalli per scopi non alimentari**, a partire dal 1° gennaio 2025. Quest'ultima modifica consente di applicare un'aliquota ridotta per le vendite avvenute entro l'anno successivo alla **nascita del cavallo**, anziché nel precedente periodo di diciotto mesi.

Tassazione per i lavoratori transfrontalieri (art. 6)

Un nuovo regime fiscale consente a determinati **lavoratori transfrontalieri in Svizzera** di optare per un'aliquota fiscale fissa del **25%** sul loro reddito, a partire dal periodo d'imposta 2024.

Proroga dei termini per l'adeguamento delle esistenze di magazzino e rivalutazione partecipazioni e terreni (art. 7 c. 1-3)

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.

Per quanto riguarda la **procedura di adeguamento** delle esistenze di magazzino, il DL Omnibus ha dato più tempo al contribuente, fino allo scorso **30 settembre**, per il versamento della prima delle due rate dovute.

Per la **rivalutazione di terreni e partecipazioni**, il DL Omnibus ha riaperto i termini per l'opzione che consente di rideterminare il costo fiscale dei terreni (agricoli ed edificabili) e delle partecipazioni (negoziato e non negoziato in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione), posseduti al 1° gennaio 2024 versando un'imposta sostitutiva del 16%. C'è tempo fino al **30 novembre 2024** per il versamento della prima od unica rata delle imposte dovute, nonché la redazione ed il giuramento della perizia di stima da parte del professionista abilitato.

Regime IVA per prestazioni sanitarie di chirurgia estetica (art. 7-sexies)

Si prevede una modifica al regime IVA per prestazioni sanitarie di **chirurgia estetica** volte a diagnosticare o curare malattie o problemi di salute ovvero a tutelare, mantenere o ristabilire la salute, anche psico-fisica, a condizione che tali finalità terapeutiche risultino da apposita attestazione medica, estendendo il **regime di esenzione dall'IVA**, di cui all'art. 4-quater c. 2 DL 145/2023 (c.d. **DL Anticipi**), riconosciuto per tali tipologie di prestazioni sanitarie di chirurgia estetica, alle **prestazioni effettuate prima del 17 dicembre 2023**.

Nel dettaglio, la norma estende, sotto il profilo temporale, il regime di esenzione dall'IVA, riconosciuto per alcune tipologie delle suddette prestazioni, disponendo l'esenzione anche per le prestazioni (rientranti nelle medesime tipologie) effettuate prima del 17 dicembre 2023 e che non si fa luogo a rimborsi d'imposta.

Le altre novità

Le altre novità riguardano:

- **Incentivi per gli investimenti fotovoltaici (art. 1 c. 6):** sono introdotte nuove normative per i **sistemi fotovoltaici**, che richiedono che moduli e celle siano prodotti all'interno dell'UE per poter beneficiare di crediti d'imposta. Sono stati specificati anche gli standard di efficienza di questi prodotti.
- **Bonus psicologo (art. 11 c. 5-bis e 5-ter):** aumento di 2 milioni di euro della dotazione 2024 per il Bonus psicologo. Tale Bonus consiste in un contributo per sostenere le spese di psicoterapia per individui con problemi di depressione, ansia e stress. Il Bonus, introdotto nel 2021 e reso strutturale nella Legge di Bilancio 2023, offre un contributo fino a 50 euro

per seduta, con un tetto massimo che varia in base al valore ISEE. Per l'uso del Bonus, sono previsti 270 giorni e si devono frequentare psicoterapeuti aderenti all'iniziativa.

- **Carta della cultura Giovani e Carta del merito all'acquisto di strumenti musicali (art. 14 c. 4-bis):** entrambe le carte hanno un valore di 500 euro e sono cumulabili, con la Carta della cultura Giovani assegnata a residenti con ISEE fino a 35.000 euro e la "Carta del merito" a studenti diplomati con 100 centesimi.
- **Deroga ai vincoli di utilizzo dell'avanzo di amministrazione previsti dall'art. 187 c. 3 - bis testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (art. 18-bis).**

Disposizioni finanziarie in materia di PNRR (art. 18-quinquies): al fine di assicurare la liquidità di cassa necessaria per i pagamenti di competenza dei soggetti attuatori degli interventi del PNRR, fatta salva la disciplina delle anticipazioni già prevista ai sensi della normativa vigente, le Amministrazioni centrali titolari delle misure provvedono al trasferimento delle occorrenti risorse finanziarie, fino al limite cumulativo del 90% del costo dell'intervento a carico del PNRR, entro il termine di trenta giorni decorrenti dalla data di ricevimento delle richieste di trasferimento.

CHIRURGIA ESTETICA E PRESTAZIONE DI ANESTESISTI: TRATTAMENTO IVA

Ai servizi prestati da medici anestesisti, resi nell'ambito di interventi di chirurgia estetica, si ritiene applicabile il regime di esenzione ai fini IVA. Tale esenzione, come chiarito dall'AE con la risposta n. 211 del 28 ottobre 2024, non si applica ad altri servizi correlati.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i servizi prestati dai medici **anestesisti** presso case di cura non convenzionate sono esenti da **IVA** in base all'art. 10 c. 1 n. 18 DPR 633/72 per la loro **natura terapeutica**, in quanto necessarie a tutelare, mantenere e stabilizzare le condizioni vitali del paziente anche se l'intervento avviene per **finalità estetiche**.

La messa a disposizione di **sale operatorie** e **camere post-operatorie** è, invece, soggetta ad un'aliquota IVA del 10% in base al n. 120 della tabella A parte III allegata al DPR 633/72, essendo l'istante una **clinica privata** non convenzionata.

I **farmaci** utilizzati durante gli interventi in sala operatoria e fatturati unitamente all'affitto della sala operatoria, in quanto prestazioni di cura, rientrano anch'essi nell'aliquota IVA del 10%.

Si ricorda che, a seguito delle modifiche apportate all'art. 10 c. 1 n. 18 DPR 633/72 dall'art. 18 Decreto Semplificazioni, è stabilito che le **prestazioni sanitarie** di diagnosi, cura e riabilitazione della persona rese nell'esercizio delle professioni ed arti sanitarie soggette a vigilanza ovvero individuate con decreto del Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze sono esenti IVA. L'**esenzione** si applica anche se la prestazione sanitaria costituisce una componente di una prestazione di ricovero e cura resa alla persona ricoverata da un soggetto diverso da quelli di cui al n. 19), quando tale soggetto a sua volta acquisti la suddetta prestazione sanitaria presso un terzo e per l'acquisto trovi applicazione l'esenzione di cui al presente numero; in questo caso, l'esenzione opera per la prestazione di ricovero e cura fino a concorrenza del corrispettivo dovuto da tale soggetto al terzo.

In base al successivo n. 19), l'esenzione vale anche per “le prestazioni di ricovero e cura rese da **enti ospedalieri** o da **cliniche** e **case di cura convenzionate**, nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da enti del Terzo settore di natura non commerciale compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali. Per ciò che riguarda il caso in esame, in base all'art. 4-quater c. 1 DL 145/2023, l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, prevista dall'art. 10 c. 1 n. 18 DPR 633/72, si applica alle prestazioni sanitarie di **chirurgia estetica** rese alla persona volte a diagnosticare o curare

malattie o problemi di salute ovvero a tutelare, mantenere o ristabilire la salute, anche psicofisica, solo a condizione che tali finalità terapeutiche risultino da apposita attestazione medica.

Risp. AE 28 ottobre 2024 n. 211

SPLIT PAYMENT: NOTA DI VARIAZIONE POSSIBILE UN ANNO DOPO LA FATTURA

L'Agenzia delle Entrate, con Risp. 25 ottobre 2024 n. 210, in tema di *split payment* (scissione dei pagamenti), ha fornito chiarimenti circa la possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione un anno dopo l'emissione della fattura originaria.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nell'ipotesi di *split payment* l'esigibilità dell'**IVA** è collegata al pagamento del **corrispettivo**, salva spontanea anticipazione da parte del cessionario/committente; pertanto, se il pagamento non si perfeziona, in tutto od in parte, l'imposta non diviene esigibile, in tutto od in parte, nonostante l'operazione sia stata fatturata. La **variazione** operata dal cedente/prestatore assume, conseguentemente, una funzione contabile, nel senso che è sufficiente effettuare nei **registri IVA** le opportune rettifiche, previa emissione della **nota di variazione**, nonostante sia decorso l'anno dall'emissione della fattura.

Nel caso di specie, la società istante ha emesso nel marzo 2023 una fattura nei confronti di una società in regime di *split payment*. Decorso un anno dalla fattura, è sopravvenuta la necessità di procedere all'emissione di una **nota di credito** per rettificare l'importo originariamente fatturato e non ancora incassato. Come chiarito dall'AE, nel presupposto che il corrispettivo non sia stato pagato e che il cessionario/committente non abbia optato per l'esigibilità dell'imposta anticipata, l'istante potrà procedere con l'emissione di una **nota di variazione in diminuzione**, ancorché sia decorso un anno dall'emissione della fattura originaria, secondo le modalità illustrate con la Circ. AE 13 aprile 2015 n. 15/E. Nel dettaglio, la nota di variazione in diminuzione dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare riferimento alla fattura originaria.

Si ricorda che l'art. 26 DPR 633/72 disciplina le **rettifiche in diminuzione** dell'imponibile o dell'imposta qualora un'operazione per la quale sia stata emessa **fattura** successivamente alla registrazione venga meno in tutto od in parte, ovvero se ne riduca l'ammontare imponibile.

In particolare, se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione, viene meno in tutto od in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili od in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in **detrazione** l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola.

Tutto ciò, tuttavia, non può essere applicato dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto **accordo** fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione.

Si ricorda che i cessionari/committenti destinatari di una fattura emessa in regime di **scissione dei pagamenti** (c.d. *split payment*), pur non assumendo la qualifica di debitori d'imposta, versano l'IVA loro addebitata nelle relative fatture direttamente all'erario, anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal versamento della relativa imposta.

IMMOBILE ACQUISITO IN SUCCESSIONE: CALCOLO DELL'IMPOSTA SULLA PLUSVALENZA

L'Agenzia delle Entrate, con Risp. 23 ottobre 2024 n. 208, ha chiarito come calcolare l'imposta sulla plusvalenza in caso di cessione di un immobile, sul quale vengono effettuati lavori di Superbonus, acquisito solo parzialmente in successione.

Anche la cessione di immobile oggetto di interventi per i quali spetta il superbonus ed acquisito solo parzialmente in **successione** è esclusa dall'imposta sostitutiva sulla plusvalenza. Tale esclusione, tuttavia, riguarda solo la plusvalenza correlata alla quota di proprietà dell'immobile acquisito per successione, con conseguente imponibilità pro-quota della plusvalenza ottenuta dalla cessione immobiliare.

Si ricorda che la nuova ipotesi di **plusvalenza immobiliare** imponibile, relativa alle **cessioni di immobili** avvenute dal 1° gennaio 2024 ed oggetto di interventi relativamente ai quali spetta la detrazione per il **Superbonus**, è disciplinata dall'art. 1 c. 64-67 L. 213/2023.

Le **plusvalenze** realizzate mediante cessione a titolo oneroso dei suddetti beni immobili in caso di interventi agevolativi che si siano conclusi da non più di 10 anni all'atto della cessione, esclusi gli immobili acquisiti per **successione** e quelli che siano stati adibiti ad **abitazione principale** del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei 10 anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a 10 anni, per la maggior parte di tale periodo, sono soggette all'imposta sostitutiva del 26%. Non occorre che sulla singola unità immobiliare siano stati effettuati anche interventi trainati, ma è sufficiente la circostanza che siano stati effettuati interventi ammessi al Superbonus sulle parti comuni dell'edificio di cui fa parte l'unità immobiliare ceduta a titolo oneroso (Circ. AE 13 giugno 2024 n. 13/E).

Nel caso di specie, l'istante è proprietaria di un immobile acquisito, per il 50%, a seguito della compravendita effettuata dal coniuge in regime di comunione legale dei beni e, per il restante 50% tramite successione al coniuge defunto, che non è stato adibito ad abitazione principale. Sulle parti comuni dell'edificio condominiale sono stati eseguiti interventi, terminati nel dicembre 2023, ammessi alla detrazione del **110%**. Volendo l'istante cedere l'immobile, chiede se ciò determini una plusvalenza imponibile o meno. Come chiarito dall'AE, è necessario distinguere, ai fini dell'imponibilità della plusvalenza realizzata con la cessione dell'intero immobile, la **quota** relativa all'immobile pervenuto per successione (esclusa) da quella riferibile al 50% dell'immobile acquistato a titolo oneroso (imponibile). In particolare, va assoggettato a tassazione il 50% della plusvalenza determinata quale differenza tra il **prezzo** complessivo della vendita immobiliare percepito nel periodo d'imposta ed il **costo d'acquisto** a suo tempo sostenuto dal coniuge, aumentato di ogni altro costo inerente all'immobile, opportunamente convertito in euro e rivalutato. Irrilevanti a tal fine saranno le spese sostenute dall'Istante relativamente agli interventi ammessi al Superbonus, in quanto conclusi nel 2023 e, quindi, entro 5 anni dalla vendita.

BONUS BENI MATERIALI 4.0 E RICERCA E SVILUPPO: LE CONSULTAZIONI PUBBLICHE DEL MEF

Il MEF ha avviato la consultazione pubblica sui bonus beni materiali 4.0 e sui bonus per gli investimenti in R&S in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 ed in altre attività innovative. Gli operatori economici possono inviare le osservazioni fino alle ore 23.59 del 18 novembre.

Il MEF ha avviato una consultazione pubblica sui bonus:

- **beni materiali 4.0;**
- **investimenti in ricerca e sviluppo**, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 ed in altre attività innovative.

Gli operatori economici potranno inviare le proprie osservazioni fino alle ore 23.59 del 18 novembre.

Consultazione pubblica sui crediti d'imposta beni materiali 4.0

Il 22 ottobre 2024, il MEF ha avviato una consultazione pubblica sui **bonus beni materiali 4.0**. La Legge di Bilancio 2020, in sostituzione delle precedenti discipline del super ammortamento e dell'iper-ammortamento introdotte nell'ambito dei cc.dd. “**Piano Nazionale Industria 4.0**” e “**Piano Nazionale Impresa 4.0**”, ha introdotto nell'ambito del “Piano Transizione 4.0” – in favore di tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal **regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa** – un credito d'imposta correlato agli investimenti in beni strumentali nuovi ricompresi nell'allegato A annesso alla L. 232/2016 (cc.dd. “beni materiali 4.0”), effettuati nel periodo dal 1.1.2020 fino al 31.12.2020, in misura differenziata in relazione all'entità degli investimenti realizzati.

L'art. 1 c. 1051-1063 L. 178/2020– nel rafforzare il programma “**Transizione 4.0**” ed al fine di creare un quadro più stabile per la programmazione degli investimenti da parte delle imprese con un orizzonte pluriennale – ha riproposto il credito d'imposta per investimenti in beni materiali 4.0 prevedendo allo stesso tempo un aumento delle intensità e dell'ammontare massimo degli investimenti ammissibili.

Consultazione pubblica sui bonus investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 ed in altre attività innovative

Il 22 ottobre, il MEF ha avviato una consultazione pubblica sui **bonus investimenti in ricerca e sviluppo**, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 ed in altre attività innovative. La Legge di Bilancio 2020 ha introdotto – in favore di tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di **determinazione del reddito dell'impresa** – una nuova ed articolata disciplina agevolativa finalizzata ad incentivare gli investimenti in ricerca e sviluppo, in innovazione tecnologica, anche nell'ambito del **paradigma 4.0** e dell'economia circolare, in design ed ideazione estetica, che ha sostituito quella recata per gli investimenti incrementali in attività di ricerca e sviluppo dall'art. 3 DL 145/2013.

La Legge di Bilancio 2021 - art. 1 c. 1064 L. 178/2020 - ha prorogato l'agevolazione in oggetto con un orizzonte temporale pluriennale ed è stato previsto un incremento delle relative intensità e dell'ammontare massimo dell'agevolazione spettante e, da ultimo, la Legge di Bilancio per il 2022 ha ulteriormente prorogato l'incentivo riducendo, tuttavia, le intensità del credito d'imposta.

BONUS INVESTIMENTI IN BENI 4.0: CALCOLI DI CONVENIENZA DI FINE 2024

In considerazione della prossima chiusura dell'anno, i soggetti che investono in beni immateriali 4.0 devono tenere conto delle novità relative alle aliquote dei bonus per il 2025 che, a differenza di quanto previsto per i beni materiali 4.0, subiranno delle modifiche. È, quindi, necessario chiarire se effettuare o prenotare gli investimenti entro il 2024 o posticiparli nel 2025.

Bonus beni immateriali 4.0

Relativamente agli investimenti in beni immateriali 4.0 (inclusi nell'allegato B annesso alla L. 232/2016), nel **2025 l'aliquota agevolativa scenderà di 5 punti percentuali**. In particolare:

- per gli investimenti effettuati dal **1° gennaio 2024** (non prenotati nel **2023**) fino al **31 dicembre 2024** (ex art. 1 c. 1058-bis L. 178/2020): il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del **15% del costo**, nel **limite massimo di costi ammissibili pari ad 1 milione di euro** (questa misura è applicabile anche nel caso in cui gli investimenti dovessero essere effettuati entro il 30 giugno 2025, a condizione che entro il 31 dicembre 2024 il relativo ordine sia accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione);
- per gli investimenti effettuati dal **1° gennaio 2025** (non prenotati nel **2024**) fino al **31 dicembre 2025** (art. 1 c. 1058-ter L. 178/2020) il credito d'imposta spetta nella misura del **10%**, nel limite massimo di costi ammissibili pari ad **1 milione di euro** (l'aliquota agevolativa del 10% potrà essere fruita anche per gli investimenti che saranno effettuati entro il **30 giugno 2026**, a condizione che entro il **31 dicembre 2025** il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al **20%** del costo di acquisizione).

Alla luce di quanto sopra, per poter beneficiare della misura più favorevole del **15%**, l'investimento nei beni immateriali 4.0 dovrà essere effettuato (o quantomeno prenotato) entro il **31 dicembre 2024**. In caso di prenotazione:

- entro la data del **31 dicembre 2024** il relativo ordine dovrà essere accettato dal venditore e dovrà essere effettuato il pagamento di un acconto almeno pari al **20%** del costo di acquisizione;
- entro il **30 giugno 2025** l'investimento dovrà essere completato (in caso di mancato rispetto di questa condizione l'investimento potrà beneficiare dell'aliquota agevolativa del 2025, pari al 10%).

Bonus beni materiali 4.0

A differenza di quanto previsto per i beni immateriali 4.0, per i **beni materiali 4.0** (inclusi nell'allegato A annesso alla L. 232/2016), in base alla normativa vigente, non vi sono novità. Infatti, secondo quanto previsto dall'art. 1 c. 1057-bis L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021), per gli **investimenti effettuati dal 1° gennaio 2023** (non prenotati nel 2022) **fino al 31 dicembre 2025** (ovvero entro il **30 giugno 2026**, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al **20%** del costo di acquisizione), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del:

- **20% del costo**, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- **10% del costo**, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;

- **5% del costo**, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

Anche se nel 2025 non ci saranno modifiche delle aliquote agevolative, è comunque necessario **valutare la convenienza** ad effettuare l'investimento entro il 31 dicembre 2024 oppure posticiparlo nel 2025.

Su quest'ultimo aspetto è di basilare importanza ricordare che:

- (in linea generale) il massimale di spesa sopra citato (20 milioni di euro) deve riferirsi alla **singola annualità** e non all'intero triennio **2023-2025** (pertanto, il **massimale complessivo per gli investimenti** in beni materiali 4.0 effettuati dal **1° gennaio 2023** fino al **31 dicembre 2025** è pari a **60 milioni di euro**);
- (nello specifico) in considerazione degli scaglioni previsti in funzione dei diversi livelli di investimento (e delle corrispondenti e diverse aliquote agevolate), in alcuni casi potrà essere più conveniente rimandare l'investimento nel **2025**, anziché effettuarlo entro il **31 dicembre 2024**.

Esempio

Si consideri il caso di un soggetto che nel 2024 ha già superato il massimale del primo scaglione di 2,5 milioni di euro. Nel caso in cui i **nuovi investimenti da effettuare** (agevolabili) dovessero superare questa soglia, sarà più conveniente rinviare gli stessi nel 2025, così da poter beneficiare dell'aliquota del 20% relativa al primo scaglione. Diversamente, nel caso in cui questi investimenti venissero effettuati nel 2024, gli stessi ricadrebbero nel secondo scaglione (con aliquota al 10%).

Obblighi di comunicazione

Infine, si ricorda che, indipendentemente dall'annualità di effettuazione dell'investimento, per gli **investimenti effettuati a partire dal 30 marzo 2024** (data di entrata in vigore del DL 39/2024), è obbligatorio trasmettere due distinte comunicazioni, ovvero:

- una **comunicazione preventiva**, da inviare prima dell'effettuazione dell'investimento, sulla base dei dati previsti in quel momento recante l'ammontare complessivo degli investimenti previsti, la presunta ripartizione negli anni del credito e la relativa fruizione;
- una **comunicazione di completamento**, recante, in via consuntiva, i medesimi dati aggiornati.

Viceversa, per gli **investimenti effettuati dal 1° gennaio 2023 fino al 29 marzo 2024**, occorre inviare solo la **comunicazione consuntiva**.

CIN: IL TERMINE PER L'ACQUISIZIONE SLITTA AL 1° GENNAIO 2025

Il Ministero del Turismo, con avviso pubblicato sul proprio sito il 22 ottobre 2024, comunica che, in tema di affitti brevi, il termine per l'acquisizione del codice identificativo nazionale (CIN) slitta al 1° gennaio 2025.

Attribuzione del CIN

Con riferimento alla procedura per la richiesta e l'**attribuzione del codice identificativo nazionale (CIN)** di cui all'art. 13- ter DL 145/2023, convertito, con modificazioni, dalla L. 191/2023, in considerazione della precipua finalità della **Banca Dati delle Strutture Ricettive (BDSR)**, volta in particolare ad assicurare la tutela della concorrenza e della trasparenza del mercato, la sicurezza del territorio ed il contrasto a forme irregolari di ospitalità, e considerato l'obiettivo di garantire sia il buon funzionamento dell'innovativo sistema di interoperabilità tra banche dati, sia l'affidabilità e la sicurezza dei portali telematici sui quali vengono pubblicati gli annunci, è emersa l'opportunità di uniformare il termine entro cui i soggetti interessati hanno l'obbligo di munirsi del CIN che deve, pertanto, intendersi fissato nella data del **1° gennaio 2025**, pena l'applicazione delle sanzioni previste dalla citata norma. Lo ha annunciato il **Ministero del Turismo** con avviso pubblicato sul proprio sito il 22 ottobre 2024. Pertanto, in tema di **affitti brevi**, il termine per l'acquisizione del codice identificativo nazionale (CIN) slitta al 1° gennaio 2025.

Osservazioni

Le **piattaforme online di locazione a breve termine** costituiscono il canale principale per offrire servizi di locazione di alloggi a breve termine ed è necessario che sia garantito un ambiente online sicuro, prevedibile ed affidabile, per proteggere i consumatori, assicurare la concorrenza leale e contribuire alla lotta contro le frodi: in tal senso, per l'appunto, “le piattaforme online di locazione a breve termine dovrebbero garantire che i servizi non siano offerti qualora non sia stato fornito alcun numero di registrazione, nei casi in cui un locatore dichiara che tale numero di registrazione è applicabile, e che, qualora sia stato fornito un numero di registrazione, tale numero di registrazione sia indicato”. In definitiva, il termine per il conseguimento del CIN deve intendersi fissato al **1° gennaio 2025**, in modo da soddisfare le suesposte esigenze e garantire, peraltro, piena uniformità di applicazione della disciplina su tutto il territorio nazionale.

BONUS MEZZOGIORNO AGRICOLTURA, PESCA ED ACQUACOLTURA: DOMANDE ENTRO IL 18 NOVEMBRE 2024

L'Agenzia delle Entrate annuncia che è aperto, fino al 18 novembre, il canale per presentare le domande per la fruizione del bonus riservato alle imprese dei settori agricolo, della pesca e dell'acquacoltura che nel 2023 hanno acquistato beni strumentali da impiegare in strutture produttive del Mezzogiorno.

Dal 17 ottobre 2024 è aperto il canale per presentare le domande per la fruizione del **bonus Mezzogiorno per agricoltura, pesca ed acquacoltura**.

Il modello di comunicazione, approvato con un provvedimento pubblicato dall'Agenzia delle Entrate il 15 ottobre, potrà essere inviato esclusivamente in via telematica dal **17 ottobre 2024** fino al **18 novembre 2024**.

L'agevolazione

Il **credito d'imposta** è riservato alle imprese attive nei settori della produzione primaria di prodotti agricoli, della pesca e dell'acquacoltura che nel 2023 hanno effettuato **investimenti in beni strumentali nuovi**, destinati a strutture produttive situate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna, Molise e nelle zone assistite della regione Abruzzo. Come specifica il provvedimento, l'accesso al credito è vincolato alla presentazione

all'**Agenzia delle Entrate** di una comunicazione dove dovranno essere indicate alcune informazioni come, ad esempio, i dati dell'impresa beneficiaria e del progetto d'investimento.

Come presentare la comunicazione

La comunicazione può essere inviata, anche tramite un intermediario abilitato, esclusivamente attraverso il software “**CIMAGRICOLTURA23**” disponibile sul sito dell’Agenzia delle Entrate; nei cinque giorni successivi alla presentazione della comunicazione, sarà rilasciata una ricevuta che attesta la presa in carico o lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni. Come specificato dal provvedimento, saranno considerate valide le **comunicazioni trasmesse alla data del 18 novembre 2024** e nei quattro giorni precedenti ma scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i cinque giorni solari successivi a tale termine. Fino al 18 novembre 2024 sarà anche possibile inviare una comunicazione sostitutiva o rinunciare completamente al credito d'imposta richiesto con una precedente domanda.

Come utilizzare il credito

L'ammontare del credito fruibile è calcolato moltiplicando il credito richiesto per la **percentuale** ottenuta rapportando il limite di spesa (90 milioni di euro) all'ammontare complessivo dei crediti richiesti. Tale percentuale sarà resa nota con provvedimento dell'AE, da **emanare entro il 28 novembre 2024**. Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione in Mod. F24.

MANUTENZIONE PORTUALE: TRATTAMENTO IVA

L'Agenzia delle Entrate, con Risp. 16 ottobre 2024 n. 205, ha chiarito che alle prestazioni svolte nei porti da soggetti diversi da quelli che realizzano il complesso intervento di manutenzione portuale non si applica il regime di non imponibilità IVA.

Regime di non imponibilità IVA: quando non si applica

Con la risposta n. 205 del 16 ottobre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che alle prestazioni svolte nei porti da soggetti diversi da quelli che realizzano il complesso intervento di **manutenzione portuale** non si applica il **regime di non imponibilità IVA**.

Nel caso di specie, in due porti di rilevanza economica internazionale devono essere fatti dei lavori di manutenzione da soggetti diversi da quelli che realizzano il complesso intervento di manutenzione portuale. Trattasi, ad esempio, di servizi di **ingegneria** (progettazione ed altre indagini preliminari, direzione lavori, coordinamento sicurezza, collaudo, verifica) e di altre prestazioni connesse all'esecuzione dei lavori (collegio consultivo tecnico, consulenti, commissioni di gara, rilievi/accertamenti/indagini, prove e verifiche tecniche, lavori esclusi dall'appalto, ecc.). L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in questo caso non si applica il regime di non imponibilità IVA.

Come precisato anche nella Ris. AE 31 marzo 2008 n. 118/E, per la **manutenzione portuale**, ai fini della **non imponibilità IVA**, infatti, le prestazioni possono essere rese solamente da determinati soggetti:

- **appaltatore** principale a favore del committente di tali opere;
- **subappaltatore** all'appaltante dei lavori di manutenzione portuale;

- coloro che effettuano una prestazione di manutenzione portuale ad un committente sulla base di un contratto di risultato, anche se non riconducibile immediatamente alle figure tipiche dell'appalto e del subappalto (es. prestazioni realizzate dai consorziati a favore della società consortile, aggiudicataria dei lavori di appalto).

Si ricorda che per i servizi prestati nei **porti, autoporti, aeroporti** e negli **scali ferroviari** di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli **impianti** ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari è previsto il regime di **non imponibilità** ai fini IVA (art. 9 c. 1 n. 6 DPR 633/72).

Osservazioni

Ai fini della **non imponibilità IVA** si richiede, da un lato, che le prestazioni siano rese in un determinato luogo (porto, aeroporto, ecc.) e, dall'altro, che esse rientrino tra quelle svolte ordinariamente nel predetto luogo, e nello specifico che le stesse siano direttamente riferibili al funzionamento ed alla manutenzione degli impianti ovvero all'attività di movimentazione di beni o di persone, nonché di assistenza ai mezzi di trasporto che viene ordinariamente svolta nel luogo stesso (cfr. Ris. AE 23 novembre 2000 n. 176/E e Ris. AE 14 settembre 2007 n. 253/E). Inoltre, i servizi in esame devono presentarsi come complessi interventi strutturali da realizzare su **impianti già esistenti**, aventi come fine immediato il loro funzionamento e la loro manutenzione ovvero il loro ammodernamento, ampliamento, ecc. (Ris. AE 31 marzo 2008 n. 118/E).

DL ANTICIPI: LE NOVITA' PREVISTE DAL DECRETO COLLEGATO ALLA MANOVRA 2025

Il Decreto collegato alla Manovra 2025, c.d. DL Anticipi (DL 155/2024), è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale 19 ottobre 2024 n. 246. Il Decreto prevede modifiche al concordato preventivo biennale ed al bonus ZES, interventi economici in tema di investimenti e lavoro e disposizioni in materia di Enti territoriali.

Il 19 ottobre 2024, è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 246 il DL 155/2024 (c.d. **DL Anticipi**) recante misure urgenti in materia economica e fiscale ed in favore degli enti territoriali.

Tra le novità più importanti si segnala l'art. 7, il quale introduce rilevanti modifiche al DL 113/2024 conv. in L. 143/2024 (c.d. **Decreto Omnibus**) e, in tema di **Riforma fiscale**, al D. Lgs. 13/2024 contenente la disciplina del concordato preventivo biennale (CPB).

Le novità sul concordato preventivo biennale (art. 7)

L'art. 7 del DL Anticipi introduce all'art. 2-quater del Decreto Omnibus un nuovo comma, il 6-bis, il quale consente l'accesso al **ravvedimento speciale** per i soggetti che hanno applicato gli **ISA** e che aderiscono al CPB entro il 31 ottobre 2024, con un **ammontare di ricavi fino a 5.164.569 euro** e che non determinano il reddito con **criteri forfettari**, anche nel caso in cui, per una delle annualità comprese tra il 2018 ed il 2022, abbiano dichiarato:

- una delle **cause di esclusione dall'applicazione degli ISA** correlata alla diffusione della pandemia da COVID-19, introdotta con i decreti attuativi dell'art. 148 DL 34/2020 conv. in L. 77/2020;
- ovvero la sussistenza di una condizione di non **normale svolgimento dell'attività** ex art. 9-bis c. 6 lett. a) DL 50/2017 conv. in L. 96/2017.

Viene, inoltre, introdotto il nuovo comma 6-ter, il quale prevede particolari criteri di calcolo dell'imposta sostitutiva da versare per il ravvedimento per le annualità in cui sussistono le circostanze sopra indicate. In particolare:

- per le **imposte sui redditi** e le relative addizionali, la base imponibile dell'**imposta sostitutiva** deve essere costituita dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto, per l'annualità interessata ed il valore dello stesso incrementato nella misura del 25%, mentre l'imposta sostitutiva deve essere determinata applicando a tale incremento l'**aliquota del 12,5%**;
- per quanto riguarda l'**IRAP**, la base imponibile dell'imposta sostitutiva deve essere costituita dalla differenza tra il valore della produzione netta già dichiarato per l'annualità interessata ed il valore dello stesso incrementato nella misura del 25%, mentre l'imposta sostitutiva deve essere determinata applicando a tale incremento l'**aliquota del 3,9%**.

Viene, infine, introdotto il comma 6-quater, il quale prevede che le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali e dell'IRAP, determinate con le modalità sopracitate, sono diminuite del 30%.

Conseguentemente a tali modifiche, al c. 10 dell'art. 2-quater del Decreto Omnibus è stata aggiunta un'ulteriore deroga alla possibilità di rettifica del reddito d'impresa o di lavoro autonomo a seguito del versamento dell'unica rata o nel corso del regolare pagamento rateale per i **periodi d'imposta dal 2018 al 2022**. Tale rettifica, infatti, sarà concessa anche nel caso di **dichiarazione infedele** della causa di esclusione di cui al nuovo comma 6-bis.

Le modifiche al bonus ZES (art. 8)

L'art. 8 del DL Anticipi apporta alcune modifiche alla disciplina del **credito d'imposta per la Zona economica speciale per il Mezzogiorno** (c.d. **ZES unica**). Il terzo periodo dell'art. 1, c. 1, del Decreto Omnibus è stato, infatti, sostituito con una nuova formulazione, secondo la quale mediante la **comunicazione integrativa** possono essere indicati anche gli ulteriori investimenti realizzati tra il 1° gennaio 2024 ed il 15 novembre 2024 unitamente all'ammontare del maggior credito d'imposta maturato ed alla documentazione probatoria. All'art. 1 citato viene introdotto anche un ulteriore comma, il 3-bis, il quale prevede che, nel caso in cui il **credito d'imposta** fruibile risulti pari al limite massimo previsto, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate è determinato l'ammontare massimo del credito residuo fruibile da ciascun beneficiario in relazione agli ulteriori o maggiori investimenti di cui sopra, rapportando l'importo delle eventuali risorse rimanenti all'ammontare complessivo dei crediti d'imposta indicati nelle comunicazioni integrative.

Interventi economici in tema di investimenti e lavoro (artt. da 1 a 6)

L'art. 2 del DL Anticipi, rubricato “**Rifinanziamento Ape sociale 2024**”, prevede un incremento della relativa autorizzazione di spesa di 20 milioni di euro per il 2025, di 30 milioni di euro per il 2026, di 50 milioni di euro per il 2027 e di 10 milioni di euro per il 2028.

L'art. 3 si occupa, invece, di misure in favore di **grandi eventi**, stanziando importanti cifre per il 2024:

- per i Giochi del Mediterraneo di Taranto previsti per il 2026 ulteriori 25 milioni di euro;
- per provvedere ai costi della XVII edizione dei Giochi Paralimpici 2024 ulteriori 4 milioni di euro;
- per il Giubileo della Chiesa Cattolica è stata autorizzata la spesa di 4 milioni di euro;

- per l'organizzazione in Italia della Conferenza internazionale per la ricostruzione dell'Ucraina è stata autorizzata la spesa di 500.000 euro.

Con l'art. 5, il Legislatore ha incrementato di 3 milioni di euro il **Fondo unico nazionale per il finanziamento delle retribuzioni di posizione e di risultato**, al fine di perseguire la progressiva armonizzazione della retribuzione della dirigenza scolastica con il resto della dirigenza pubblica.

In **attuazione al PNRR**, l'art. 6 prevede che, entro il **28 febbraio** di ogni anno, le pubbliche amministrazioni debbano adottare un piano annuale dei flussi di cassa contenente un cronoprogramma dei pagamenti e degli incassi riferibili a ciascun esercizio e che il competente Organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile debba verificarne il corretto adempimento. Sono, inoltre, indicate le modalità con le quali il MEF deve provvedere al trasferimento di risorse in via anticipata per supplire ad eventuali carenze di liquidità registrate dalle Amministrazioni centrali titolari di misure del PNRR per la realizzazione di queste ultime.

Infine, l'art. 1 del DL Anticipi incrementa anche le risorse e l'autorizzazione di spesa nei confronti di **Rete ferroviaria italiana- RFI S.p.a.**, nonché le risorse ed il fondo per gli investimenti di ANAS S.p.a.; invece, l'art. 4 prevede ulteriori stanziamenti finalizzati alla remunerazione delle prestazioni di lavoro straordinario già svolte dal personale delle **Forze di polizia** e del Corpo nazionale dei vigili del fuoco.

Disposizioni in materia di enti territoriali (art. 9)

L'art. 9 prevede il riconoscimento delle seguenti somme da riconoscere alle autonomie territoriali:

- 74.418.720 euro alla **Regione siciliana**, subordinatamente all'effettiva sottoscrizione dell'Accordo in materia di finanza pubblica, in relazione agli effetti finanziari dovuti alla revisione della disciplina IRPEF e delle detrazioni connesse all'attuazione della riforma fiscale di cui al D. Lgs. 216/2023;
- 5.491.000 euro alla **Provincia autonoma di Trento** relativamente al maggior gettito della tassa automobilistica riservata allo Stato per il 2013, in attuazione della Sentenza del TAR Lazio n. 9188/2023.

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

