



LA LETTRE FISCALE

CIRCOLARE
INFORMATIVA

Notiziario mensile

Novembre 2024

NEWS

FISCO

PUBBLICA AMMINISTRAZIONE: RIDUZIONE DEI TEMPI DI PAGAMENTO DELLE FATTURE

La riduzione dei tempi di pagamento delle Pubbliche Amministrazioni è una delle riforme del PNRR. La Ragioneria Generale dello Stato, con Circ. 8 novembre 2024 n. 36, ha fornito le linee guida per i pagamenti delle fatture, analizzando anche l'andamento del 2023.

Tra le riforme abilitanti del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) che l'Italia si è impegnata a realizzare, è prevista la Riforma n. 1.11 “**Riduzione dei tempi di pagamento delle pubbliche amministrazioni** e delle autorità sanitarie”. La Dir. UE 2011/7 relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle **transazioni commerciali**, recepita nella normativa nazionale con il D. Lgs. 231/2002, stabilisce che il periodo di **scadenza** delle **fatture** emesse nei confronti di una pubblica amministrazione è, in generale, pari a 30 giorni dalla data di ricevimento della fattura, estensibile a 60 giorni nel settore sanitario od in relazione alla specifica natura del rapporto contrattuale. L'eventuale estensione dei tempi di pagamento fino ad un massimo di 60 giorni deve essere puntualmente giustificata, con prova per iscritto della **clausola** relativa al termine, in ragione della particolare “natura del contratto” o di “talune sue caratteristiche”. Con la circolare n. 36 dell'8 novembre 2024, la **Ragioneria Generale dello Stato** ha evidenziato che dall'analisi delle fatture ricevute dalle Pubbliche Amministrazioni nell'anno 2023 sono emerse casistiche di non corretta applicazione del termine di pagamento. In considerazione del fatto che le fatture ricevute nel 2024 saranno oggetto di **rendicontazione** del **target** del primo trimestre 2025 della M1C1-Riforma 1.11 del **PNRR**, ha invitato le Amministrazioni a voler verificare la sussistenza delle condizioni previste dal D. Lgs. 231/2002 qualora i termini di scadenza indicati siano superiori a 30 giorni. Particolare attenzione dovrà essere riservata alla situazione delle eventuali fatture che riportano termini di scadenza superiori a 60 giorni non consentiti dalla normativa vigente.

L'attività di **monitoraggio** ha evidenziato la presenza di fatture per le quali è possibile presumere che il **calcolo** sia avvenuto in modo errato. Al riguardo, si rammenta che la data di scadenza deve essere fissata conteggiando i giorni di calendario, senza alcuna esclusione, ed a prescindere dal numero di giornate delle mensilità coinvolte. In particolare, non devono essere in alcun modo scomputati i **giorni festivi**, ovvero i giorni non lavorativi. In nessun caso il termine di scadenza può essere utilizzato per compensare le fasi, legittimamente previste, di **sospensione** della fattura. Considerato che la tempestiva disponibilità e correttezza delle informazioni riguardanti la **contabilizzazione** dei documenti nei sistemi informativi sono essenziali per consentire al sistema PCC l'elaborazione di indicatori attendibili per la valutazione del livello e della dinamica dei tempi di pagamento e dello **stock di debiti commerciali**, è necessario che le Amministrazioni Pubbliche procedano ad una corretta registrazione della eventuale fase di sospensione delle fatture.

NO AL BONUS INVESTIMENTI 4.0 PER UN BENE GIA' CONCESSO IN COMODATO

L'Agenzia delle Entrate, con Risp. 12 novembre 2024 n. 221, affronta il caso di una società che acquista un bene strumentale dopo averlo già utilizzato in base ad un precedente contratto di comodato, al fine di stabilire se possa o meno fruire del credito d'imposta transizione 4.0.

Contratto di comodato e bonus 4.0

Con la risposta n. 221 del 12 novembre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non è possibile riconoscere la fruizione del **credito d'imposta transizione 4.0** per l'acquisto di un **bene strumentale** da parte di soggetto acquirente che ha già utilizzato il bene precedentemente all'acquisto, in base ad un **contratto di comodato**, senza soluzione di continuità. Il periodo in cui ha efficacia il contratto di comodato non può, infatti, essere assimilato ad un **periodo di prova** ed il bene non rispetta il requisito della **novità**.

L'art. 1 c. 184-197 L. 160/2019 ha ridefinito la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal **Piano Nazionale Impresa 4.0**, mediante l'introduzione di un credito d'imposta, utilizzabile in compensazione, per gli investimenti in **beni strumentali nuovi**, parametrato al costo di acquisizione degli stessi. Il credito d'imposta è inquadrato nel progetto di revisione complessiva delle misure fiscali di sostegno del "Piano Industria 4.0". La disciplina, in vigore dal 1° gennaio 2020, sostituisce le previgenti disposizioni riguardanti il Superammortamento e l'Iperammortamento.

Successivamente, l'art. 1 c. 1057 L. 178/2020 ha previsto che alle **imprese** che effettuano **investimenti** in beni strumentali nuovi dal 1° gennaio 2023 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 **acconti** in misura 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;
- nella misura del 10% del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- nella misura del 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.

Per la quota superiore a 10 milioni di euro degli investimenti inclusi nel PNRR, diretti alla realizzazione di obiettivi di **transizione ecologica**, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 5% del costo fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 50 milioni di euro.

La risposta dell'Agenzia delle Entrate

Nel caso di specie, l'istante afferma di voler beneficiare della citata agevolazione in relazione all'acquisto di un macchinario detenuto, inizialmente, in qualità di **comodatario** e, solo successivamente, di proprietario.

Le componenti del macchinario sono state originariamente acquistate dalla società DELTA e poi montate in un momento successivo, quando vi è stata l'effettiva disponibilità di tutti i pezzi per il componimento del macchinario; successivamente il macchinario è stato concesso in uso gratuito all'Istante, prima della consegna e del collaudo del macchinario stesso, per poi, dopo 2 anni, essere acquistato dall'istante. Attraverso l'acquisto iniziale, DELTA ha potuto garantire l'avvio della nuova attività dell'istante.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, il periodo in cui ha avuto efficacia il contratto di comodato non può essere assimilato ad un periodo di prova nei termini indicati nella Risp. AE 3 febbraio 2022 n. 63 e detto periodo non può essere ritenuto irrilevante ai fini dell'individuazione del requisito della **novità** del macchinario. Per questi motivi, l'istante non può fruire del credito d'imposta.

REGISTRI IMMOBILIARI: ESTESO L'UTILIZZO DELLE PROCEDURE TELEMATICHE

Con Provv. AE 31 ottobre 2024, pubblicato in Gazzetta Ufficiale 9 novembre 2024 n. 263, è estesa agli incaricati della riscossione dei tributi e delle altre entrate locali la possibilità di utilizzare le procedure telematiche per trascrizioni, iscrizioni ed annotazioni.

E' stato pubblicato in **Gazzetta Ufficiale** del 9 novembre 2024 n. 263, il Provv. AE 31 ottobre 2024 che consente agli **incaricati della riscossione dei tributi** e delle altre **entrate locali** di richiedere ai **conservatori dei registri immobiliari** le formalità ipotecarie mediante l'applicazione del **modello unico informatico**.

Ambito di applicazione

Le **procedure telematiche** per la **registrazione** di atti relativi a diritti sugli immobili, per la trascrizione, l'iscrizione e l'annotazione nei **registri immobiliari**, nonché per la voltura catastale, sono estese, in regime di facoltatività, ai soggetti affidatari, ai sensi dell'**art. 52 c. 5 lett. b) D. Lgs. 446/97**, per tutte le formalità da essi richieste relativamente alla **riscossione delle entrate locali**, anche tributarie. In regime transitorio di facoltatività, tali soggetti possono trasmettere per via telematica, utilizzando le medesime procedure, il titolo da presentare ai **conservatori dei registri immobiliari**, secondo le modalità di cui al provvedimento interdirigenziale del 21 dicembre 2010.

Abilitazione al servizio telematico

L'invio telematico delle formalità avviene tramite l'applicazione "**Modello unico informatico**" (**Mui**) del portale dell'Agenzia delle Entrate. La presentazione dei documenti per l'aggiornamento della banca dati ipotecaria si affianca così alla presentazione tramite la piattaforma Sister.

Gli utenti accedono alle applicazioni presenti nel portale mediante le **credenziali** Spid, Carta nazionale dei servizi o Carta di identità elettronica.

Le funzionalità finalizzate all'aggiornamento della **banca dati ipotecaria** permettono la trasmissione del Mui, i controlli sulla documentazione trasmessa e il prelievo delle ricevute e del certificato di eseguita formalità (duplo).

Restituzione per via telematica del certificato di eseguita formalità

Per tutte le **formalità trasmesse per via telematica** nell'ambito delle procedure in oggetto, il certificato di eseguita formalità è sottoscritto dal conservatore ovvero da suo delegato con firma digitale che ne attesta le relative funzioni e viene restituito al richiedente tramite il servizio telematico.

Specifiche tecniche

Per la **trasmissione telematica delle formalità** e dei titoli di cui al provvedimento in oggetto sono utilizzate le **specifiche tecniche** riportate in allegato al provvedimento interdirigenziale 17 marzo 2016.

PROSPETTO ZES: PUBBLICATO IL MODELLO PER LA CERTIFICAZIONE

Per beneficiare del bonus ZES è necessario che le spese sostenute siano adeguatamente certificate. Con lo strumento operativo realizzato da CNDCEC e FNC, pubblicato l'11 novembre 2024, vengono fornite indicazioni operative utili ai revisori coinvolti nella certificazione degli investimenti.

Con il comunicato dell'11 novembre 2024, il CNDCEC, in collaborazione con la FNC, ha annunciato la pubblicazione dello strumento operativo “Certificazione del prospetto ZES”, realizzato nell'ambito delle aree di delega “**Sistemi di controllo e revisione legale** (financial e non financial)”.

Il documento rappresenta uno strumento operativo utile ai **revisori** coinvolti nella **certificazione degli investimenti**, supportandoli nelle attività relative all'incarico in conformità con l'art. 3 DM 17 maggio 2024.

Le Zone Economiche Speciali (ZES) sono state create per incentivare lo **sviluppo economico** nelle aree meno sviluppate del Paese. Gli investimenti effettuati in queste zone possono beneficiare di agevolazioni fiscali significative; tuttavia, per accedere a questi benefici, è necessario che le spese sostenute siano adeguatamente certificate. La **certificazione** garantisce che gli investimenti rispettino i criteri stabiliti e siano conformi alle normative vigenti.

Il documento contempla le seguenti fasi essenziali:

- **lettera di incarico;**
- **relazione di certificazione** del revisore del prospetto delle spese;
- **check list** con i principali controlli consigliati per la relazione di certificazione del revisore;
- esempio di **lettera di attestazione**.

Si ricorda che dal 1° gennaio 2024, la nuova **ZES unica** per il **Mezzogiorno** ha sostituito le 8 Zone economiche speciali istituite nei territori del Mezzogiorno. Il credito d'imposta è commisurato alla quota di costo complessivo dei beni acquistati o degli investimenti immobiliari realizzati dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024, nei limiti delle risorse stanziare.

I beneficiari del credito sono le imprese che investono nell'acquisto o nel **leasing di macchinari, impianti ed attrezzature** varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna e Molise e nelle zone assistite della regione Abruzzo, nonché nell'acquisto di **terreni** e nell'acquisizione, realizzazione od ampliamento di **immobili strumentali** agli investimenti.

ABBONAMENTI AL TRASPORTO PUBBLICO: CHIARIMENTI SULLE COMUNICAZIONI

L'Agenzia delle Entrate, con 4 nuove FAQ pubblicate il 5 novembre 2024, ha fornito chiarimenti sugli abbonamenti al trasporto pubblico in relazione alle comunicazioni all'abbonato, alla vendita di abbonamenti impersonali, a rimborsi in caso di acquisto da tabaccai/edicole ed alla comunicazione dei dati.

Con le FAQ pubblicate il 5 novembre 2024 l'Agenzia delle Entrate ha fornito nuovi chiarimenti in tema di **abbonamenti al trasporto pubblico** locale, regionale ed interregionale, di seguito riportati.

Comunicazioni all'abbonato

È sempre opportuno informare il **titolare** che i dati relativi al suo **abbonamento** sono trasmessi all'Agenzia delle Entrate ai fini della **dichiarazione precompilata** e che può essere esercitato il diritto di **opposizione** all'inserimento nella dichiarazione precompilata dei dati relativi alle spese per l'acquisto degli abbonamenti. Il contribuente, infatti, deve sempre essere messo in condizione di esercitare il diritto di opposizione all'invio all'Agenzia dei dati relativi alle spese da lui effettuate.

Vendita di abbonamenti impersonali

Il **titolo di viaggio** deve contenere ogni informazione utile ad individuare il servizio reso (soggetto utilizzatore, periodo di validità, spesa sostenuta e data di sostenimento della spesa). Tali requisiti si ritengono soddisfatti anche nel caso in cui detta documentazione, pur non contenendo alcun riferimento esplicito al **nominativo** dell'avente diritto, sia comunque a lui riconducibile in modo univoco, ad esempio perché contenente il **numero identificativo** dell'abbonamento allo stesso intestato. Se invece, il titolo stesso non prevede alcuna individuazione del soggetto titolare dell'abbonamento, i relativi dati non dovranno essere trasmessi, in quanto l'azienda non ha disponibilità di un dato obbligatorio.

Titolo di viaggio venduto da tabacchi o edicole

L'azienda di trasporto deve sempre comunicare i **rimborsi** anche in mancanza dei dati di spesa, come quando il titolo di viaggio viene venduto da un altro soggetto (es. **tabacchi** o **edicole**). Se l'azienda di trasporto eroga un rimborso a fronte di un titolo emesso da altro soggetto ed attraverso la procedura di rimborso raccoglie i dati richiesti dal **Tracciato Record D** delle specifiche tecniche (c.f. del titolare dell'abbonamento, c.f. del soggetto che ha ottenuto il rimborso, anno di sostenimento della spesa rimborsata e importo rimborsato), deve sempre comunicarlo. Se l'azienda di trasporto invece ha a disposizione anche i dati di **spesa** dell'abbonamento per cui, nello stesso anno, ha erogato un rimborso, dovrà comunicare l'importo netto dell'abbonamento utilizzando il **tracciato Record C** (spesa).

Acquisto abbonamento a dicembre 2024 e rimborso parziale della spesa ad aprile 2025

I dati vanno comunicati in base all'anno d'imposta. Nella comunicazione relativa ai dati del 2024 andrà inserito il dato di spesa (tracciato Record C), nella comunicazione relativa ai dati del 2025 andrà inserito il dato del rimborso (Tracciato Record D) indicando il 2024 quale anno di sostenimento della spesa.

TRANSIZIONE 5.0: COSA PREVEDONO LE FAQ DEL MIMIT

Il 2 novembre 2024, il MIMIT ha pubblicato le FAQ relative al Piano Transizione 5.0 in tema di procedura per l'accesso all'agevolazione, calcolo del risparmio energetico, determinazione dell'importo del credito d'imposta, cumulabilità delle agevolazioni, controlli e verifiche.

Il **MIMIT**, il 2 novembre 2024, ha pubblicato diverse FAQ in tema di:

- procedure per l'**accesso all'agevolazione** nel caso in cui i beni oggetto del progetto di innovazione siano destinati a cantieri temporanei, soggetti ammissibili al beneficio e fase di conferma dell'avvio dell'investimento nel caso di contratti di leasing;
- **rimozione della documentazione** della dismissione di un **veicolo agricolo** con motore di tipo Stage I (o precedente) attraverso il certificato di rottamazione;
- non obbligatorietà dell'alienazione del bene strumentale sostituito, impianti tecnici di servizio e macchine agricole semoventi con motore endotermico alimentate a combustibile fossile;
- procedure di calcolo del **risparmio energetico**;
- impianti per l'autoproduzione di **energia elettrica** da fonti rinnovabili;
- applicazione del principio di non arrecare un danno significativo all'ambiente ai sensi dell'art. 17 del regolamento (UE) n. 852/2020 del Parlamento europeo e del Consiglio del 18 giugno 2020.

Nel dettaglio, secondo il MIMIT le aziende devono fornire l'indirizzo ed i **riferimenti catastali della struttura produttiva** coinvolta nel progetto di innovazione, specialmente per i cantieri temporanei.

Inoltre:

- le **Energy Service Companies (ESCOs)** sono ammissibili agli incentivi Transizione 5.0, poiché contribuiscono all'efficienza energetica tramite investimenti nei processi dei clienti;
- per le aziende che optano per il **leasing**, la firma del contratto di leasing e l'emissione di una fattura anticipata sono sufficienti per confermare l'avvio dell'investimento, indipendentemente dall'importo;
- i veicoli agricoli e forestali possono beneficiare degli **incentivi Transizione 5.0** se rispettano condizioni specifiche, tra cui il passaggio da motori Stage I a Stage V.

Gestione degli Asset, sistemi di servizio tecnico e calcolo del consumo energetico

Per il MIMIT, non vi è l'obbligo di vendere gli asset sostituiti quando si investe in **nuovi beni strumentali**, ma è consigliabile mantenere un registro degli asset aggiornato.

I sistemi di servizio tecnico possono essere ammissibili agli incentivi se sono integrati con componenti intelligenti per la gestione dell'energia.

I **risparmi energetici** possono essere calcolati confrontando gli indicatori di prestazione energetica delle linee di produzione nuove ed esistenti, anche se situate in diverse strutture di proprietà dell'azienda.

Inoltre, in tema di calcolo del consumo energetico, non c'è una frequenza di campionamento obbligatoria per le campagne di misurazione del consumo, ma dovrebbero determinare efficacemente gli **indicatori di prestazione energetica**.

Struttura produttiva, leasing operativo, produzioni personalizzate e sistemi di qualità dell'energia

In agricoltura, il "**processo produttivo**" si riferisce a fasi agronomiche specifiche, mentre la "struttura produttiva" si riferisce al terreno agricolo gestito dall'impresa. Le aziende che noleggiavano attrezzature devono dimostrare la conformità ai requisiti di efficienza energetica, sia attraverso i loro processi interni che quelli dell'utente finale.

Per linee di **produzione uniche**, è consentito un approccio alternativo alla valutazione dell'efficienza energetica se uno scenario controfattuale non può essere applicato.

Inoltre, la **valutazione dei risparmi energetici** per i sistemi di qualità dell'energia può concentrarsi esclusivamente sul consumo di elettricità, inclusi i servizi ausiliari.

Energia rinnovabile, fotovoltaico, energia termica e logistica

I sistemi di produzione di energia rinnovabile possono essere collocati in siti diversi dalla struttura produttiva, a condizione che rispettino condizioni specifiche. I **moduli fotovoltaici** devono rispettare determinati standard tecnici e certificazioni per essere ammissibili agli incentivi.

I **sistemi termici** solari possono essere considerati per gli incentivi se il calore prodotto è utilizzato interamente per i processi produttivi.

Infine, secondo il MIMIT:

- la **domanda energetica** per il dimensionamento dei sistemi di energia rinnovabile può essere normalizzata in base a condizioni future, purché vi siano documentate giustificazioni;
- i progetti che generano **rifiuti pericolosi** devono soddisfare condizioni specifiche per qualificarsi agli incentivi, in particolare per quanto riguarda l'impatto ambientale;
- le **innovazioni nella logistica**, come il software per l'ottimizzazione dei percorsi, sono ammissibili agli incentivi poiché contribuiscono all'efficienza energetica ed al miglioramento operativo.

SUPERBONUS: PROROGA PER LE COMUNICAZIONI AD ENEA E PNCS

Ai fini della detrazione per il Superbonus, è stato prorogato dal 31 ottobre 2024 al 30 novembre 2024 il termine per la trasmissione delle comunicazioni relative agli interventi di riqualificazione energetica ed agli interventi antisismici rispettivamente all'ENEA ed al PNCS.

Con il **DPCM 17 settembre 2024** sono stati fissati termini e condizioni per la trasmissione delle comunicazioni ad **ENEA** e **PNCS** (portale nazionale delle classificazioni sismiche) relative rispettivamente agli **interventi di riqualificazione energetica** ed agli **interventi antisismici**. Tali comunicazioni, da inviare entro il 31 ottobre 2024, sono necessarie per beneficiare del superbonus in relazione alle spese del 2024 e del 2025.

Con il **DPCM 29 ottobre 2024** è stata prevista la proroga di un mese dei termini per l'invio, che slitta quindi al 30 novembre 2024.

Soggetti tenuti all'invio della comunicazione

Sono tenuti a trasmettere le comunicazioni i soggetti che:

- a) entro il 31 dicembre 2023 hanno presentato la **comunicazione di inizio lavori asseverata** ovvero l'istanza per l'acquisizione del **titolo abilitativo** previsto per la demolizione e la ricostruzione degli edifici, e che alla stessa data non hanno concluso i lavori;
- b) hanno presentato la comunicazione di inizio lavori asseverata ovvero l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo previsto per la demolizione e la ricostruzione degli edifici, a partire dal 1° gennaio 2024.

Per gli interventi di **efficientamento energetico**, inviano le comunicazioni i **tecnici abilitati**, che sottoscrivono e trasmettono all'ENEA le asseverazioni, mentre per gli interventi antisismici sono i **professionisti** incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori e del collaudo statico ad occuparsi dell'invio al PNCS.

Contenuto delle comunicazioni

Le comunicazioni per ENEA e PNCS devono contenere le seguenti informazioni:

- a) i **dati catastali** relativi all'immobile oggetto degli interventi;
- b) l'ammontare delle **spese** sostenute nell'anno 2024 alla data di entrata in vigore del DL 39/2024;
- c) l'ammontare delle spese che prevedibilmente saranno sostenute successivamente alla data di entrata in vigore del DL 39/2024 negli anni 2024 e 2025;
- d) le percentuali delle **detrazioni** spettanti in relazione alle spese di cui alle lett. b) e c).

Termini per l'invio delle comunicazioni

Le informazioni sopra citate relative agli interventi antisismici che non hanno concluso i lavori entro il 31 dicembre 2023 oppure che sono stati avviati nel corso del 2024, sono trasmesse al PNCS con le modalità stabilite dal presente decreto e dai relativi allegati entro i termini perentori di seguito indicati:

- 31 ottobre 2024 per quanto riguarda le informazioni relative a tutti i SAL approvati entro il 1° ottobre 2024;
- entro 30 giorni a partire dal giorno successivo a quello della approvazione del **SAL**, in tutti gli altri casi.

ATTO NOTARILE DI RETTIFICA: APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

L'Agenzia delle Entrate, con Risp. 31 ottobre 2024 n. 214, ha chiarito quale imposta di registro si applica all'atto notarile di rettifica e conferma di atto nullo. Nel caso di specie, la rettifica ridefinisce notevolmente l'oggetto dell'atto rettificato.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che all'atto di rettifica e conferma di atto nullo, che nel caso di specie non si limita alla mera rettifica in quanto assume una portata innovatrice dell'assetto giuridico preesistente e modificativa rispetto all'atto rettificato, si applica l'imposta di registro proporzionale del 3%.

Si ricorda che il **notaio** ha facoltà di rettificare, fatti salvi i diritti dei terzi, un atto pubblico od una scrittura privata autenticata, contenente **errori** od **omissioni materiali** relativi a dati preesistenti alla sua redazione, provvedendovi, anche ai fini dell'esecuzione della pubblicità, mediante propria certificazione contenuta in atto pubblico da lui formato (art. 59 bis L. 89/13).

L'art. 46 DPR 380/2001 prevede che gli **atti tra vivi**, sia in forma pubblica, sia in forma privata, aventi per oggetto trasferimento di diritti reali, relativi ad edifici o loro parti, la cui costruzione è iniziata dopo il 17 marzo 1985, sono nulli e non possono essere stipulati ove da essi non risultino, per dichiarazione dell'alienante, gli estremi del **permesso di costruire** o del **permesso in sanatoria**. Se la mancata indicazione in atto degli estremi non sia dipesa dalla insussistenza del permesso di costruire al tempo in cui gli atti medesimi sono stati stipulati, essi possono essere confermati anche da una sola delle parti mediante atto successivo, redatto nella stessa forma del precedente, che contenga la menzione omessa.

Nel caso di specie, l'istante produce una bozza di atto denominato “Rettifica e conferma di atto nullo” ai sensi del quale risulta che gli eredi intendono correggere l'**errore materiale** relativo alla **data di nascita** della parte acquirente (de cuius) del terreno di cui all'atto di compravendita stipulato e confermare urbanisticamente il suddetto atto di provenienza al fine di sanare la nullità del citato atto e la conseguente invalidità della relativa nota di trascrizione.

La bozza dell'atto di rettifica e conferma dà contezza anche dell'esistenza, al momento del trasferimento, di un fabbricato, incorporato al suolo, che non era stato espressamente menzionato. Non si tratta, quindi, di una mera rettifica, in quanto viene modificata una parte essenziale del contratto.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, all'atto in questione si ritiene applicabile l'**imposta di registro** nella misura proporzionale del 3% prevista per gli atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale.

Detta aliquota del 3% è da applicare al valore del bene o del diritto oggetto dell'atto in esame che, trattandosi di beni immobili, si intende il **valore venale** in comune commercio.

CONCORDATO BIENNALE BIS E BONUS NATALE PIU' AMPIO: LE NOVITA' DEL DECRETO

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 14 novembre 2024 n. 267, il DL 167/2024 che riapre, per i soggetti ISA, i termini per poter aderire al concordato preventivo biennale fino al 12 dicembre 2024 e amplia la platea dei beneficiari del Bonus Natale.

Il 14 novembre 2024 è stato pubblicato in **Gazzetta Ufficiale** n. 267 il DL 167/2024, approvato il 12 novembre dal **Consiglio dei Ministri**, che reca misure urgenti per la riapertura dei termini di adesione al **concordato preventivo biennale (CPB)** e l'**estensione di benefici per i lavoratori dipendenti**, nonché disposizioni finanziarie urgenti per la **gestione delle emergenze**. Il DL 167/2024 è **in vigore dal 14 novembre 2024**, ossia dal giorno stesso della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Concordato preventivo biennale: riapertura dei termini (art. 1)

L'art. 1 DL 167/2024 prevede una proroga dell'orizzonte temporale per potere aderire al CPB fino al **12 dicembre 2024**: pertanto, ben oltre il termine che era stato originariamente stabilito dal Legislatore, ossia il **31 ottobre 2024**.

Tale rimessione in termini non ha un ambito di applicazione soggettivo generalizzato, restando esclusa da tale opportunità una delle categorie di contribuenti interessate dall'istituto per effetto del D. Lgs. 13/2024, ossia quella degli esercenti un'attività d'impresa, un'arte od una professione in forma individuale ai quali si applichi il regime agevolato per gli autonomi (il c.d. **regime forfetario**) disciplinato dall'art. 1 c. 54-89 L. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015).

Infatti, nonostante il Capo III del Decreto da ultimo citato (artt. 23-33) sia stato specificatamente dedicato ai soggetti passivi in regime forfetario, ai quali era stata pertanto estesa la possibilità di aderire al CPB, per questi ultimi deve intendersi definitivamente scaduto al 31 ottobre 2024 il termine per l'adesione.

Il DL 167/2024 prevede specificatamente come la rinnovata possibilità di adesione sia aperta solo ai contribuenti esercenti un'attività d'impresa, un'arte od una professione ai quali si applicano gli **indici sintetici di affidabilità fiscale** (c.d. **ISA**) e che, avendo presentato la dichiarazione dei redditi entro il termine del 31 ottobre 2024, non abbiano precedentemente aderito al CPB pur avendone i requisiti.

Per poter usufruire di tale opportunità, i contribuenti che integrino i presupposti richiesti dal DL 167/2024 dovranno presentare una apposita **dichiarazione dei redditi integrativa**; quest'ultima, affinché il soggetto sia ammesso all'adesione, non dovrà indicare un **minore imponibile**, un **minore debito d'imposta** od un **maggiore credito** rispetto a quelli riportati nella dichiarazione originariamente presentata. Si deve ritenere che il nuovo termine per l'adesione sia assolutamente perentorio e che, pertanto, ai fini dell'accettazione del CPB, non possa trovare applicazione l'art. 2 c. 7 DPR 322/98, il quale prevede che le **dichiarazioni presentate entro novanta giorni** dalla scadenza del termine debbano essere considerate valide, ferma restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo.

Tale conclusione deriva dall'orientamento di prassi manifestato in passato dall'Agenzia delle Entrate con riferimento al termine originario del 31 ottobre 2024: quest'ultima, infatti, con Circolare n. 18/E del 17 settembre 2024, aveva avuto modo di sottolineare la perentorietà delle **prescrizioni temporali** stabilite dal Legislatore per il CPB, esprimendo un concetto ragionevolmente applicabile anche alla norma da ultimo introdotta. È necessario ricordare come tale Circolare torni rilevante, per coloro che intenderanno cogliere la possibilità di aderire al CPB entro il nuovo orizzonte temporale, anche con specifico riferimento alle condizioni ostative per l'accesso alla procedura; il citato documento di prassi (al quale si rimanda), infatti, aveva fornito importanti chiarimenti in merito al dettato, non del tutto autoesplicativo, degli artt. 10, 11 e 24 D. Lgs. 13/2024.

In generale, tale rinnovata opportunità per i **contribuenti ISA** non deve essere sottovalutata, in quanto, a fronte dell'esclusione dagli accertamenti per chi aderisca al CPB, il Legislatore ha espressamente previsto nei confronti di chi non si avvalga dell'istituto, con l'art. 34 c. 2 D. Lgs. 13/2024, la programmazione di un maggiore impiego di capacità operativa ai fini dell'intensificazione delle attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza.

Assume una notevole rilevanza, inoltre, la circostanza che la **rimessione in termini** qui in commento non espliciti i propri effetti soltanto in merito all'adesione al CPB in sé e per sé considerata: essa, infatti, apre ai contribuenti ISA opportunità di non poco conto in ordine alla

fruizione del beneficio del ravvedimento speciale di cui all'art. 2-quater DL 113/2024 conv. in L. 143/2024 (c.d. **Decreto Omnibus**), il quale consente ai contribuenti che hanno applicato gli ISA e aderiscono al CPB entro il 31 ottobre 2024 di usufruire di un vero e proprio condono per le annualità ancora accertabili, consistente nell'applicazione di un'imposta sostitutiva delle Imposte sui redditi e delle relative addizionali, nonché dell'Imposta regionale sulle attività produttive. Il Legislatore, infatti, ha espressamente stabilito che potranno accedere al **ravvedimento speciale** anche coloro che aderiranno al CPB entro il termine da ultimo previsto, in quanto l'adesione si intenderà come avvenuta entro il 31 ottobre 2024.

Bonus Natale: ampliata la platea dei beneficiari (art. 2)

L'art. 2 DL 167/2024 amplia la platea dei beneficiari del **Bonus Natale**, aggiuntivo rispetto alla **tedicesima mensilità**. Nel dettaglio, ha diritto all'indennità il lavoratore con **almeno un figlio, anche se nato fuori del matrimonio**, riconosciuto, adottivo, affiliato od affidato, fiscalmente a carico ex art. 12 c. 2 TUIR. Secondo tale ultima disposizione sono considerati familiari fiscalmente a carico i membri della famiglia con reddito complessivo uguale od inferiore a **2.840,51 euro**, al lordo degli oneri deducibili (**4.000 euro** in caso di figli di età non superiore a 24).

Quanto alla richiesta dell'indennità, il lavoratore deve indicare il **codice fiscale** del coniuge o del convivente e dei figli.

L'indennità non spetta al lavoratore dipendente coniugato o convivente il cui coniuge, non legalmente ed effettivamente separato, o convivente sia **beneficiario della stessa indennità**. Si ricorda che l'art. 2-bis DL 113/2024 conv. in L. 143/2024, riconosce il c.d. **Bonus Natale** per l'anno 2024, che consiste in un'indennità di importo pari a **100 euro** rapportata al periodo di lavoro, a favore dei **lavoratori dipendenti** con determinati requisiti.

Disposizioni finanziarie per la gestione delle emergenze (art. 3)

Il DL 167/2024 destina al **Fondo per le emergenze nazionali** 44 milioni di euro derivanti da altrettanti risparmi di spesa nell'ambito del bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

START-UP E PMI INNOVATIVE: NUOVE AGEVOLAZIONI FISCALI ED INCENTIVI AGLI INVESTIMENTI

Pubblicata in GU 7 novembre 2024 n. 261 la L. 28 ottobre 2024 n. 162, contenente disposizioni per la promozione e lo sviluppo delle start-up e delle piccole e medie imprese innovative mediante agevolazioni fiscali ed incentivi agli investimenti.

Approda in GU 7 novembre 2024 n. 261 la L. 28 ottobre 2024 n. 162. Tale intervento legislativo si inserisce in un quadro più ampio di riforme mirate a promuovere l'innovazione, incentivando gli investimenti in **start-up e PMI innovative**. L'obiettivo principale è quello di rendere l'Italia più competitiva sul piano internazionale, sostenendo le imprese più dinamiche e favorendo la creazione di nuovi posti di lavoro ad alto contenuto tecnologico. Uno degli aspetti centrali di questa legge è la definizione stessa di "start-up innovative" e "PMI innovative", che rientrano nelle categorie già previste rispettivamente dal decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179 e dal decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 3. Le start-up innovative devono essere caratterizzate da un elevato grado di innovazione

tecnologica, mentre le PMI innovative devono rispondere a determinati requisiti in termini di ricerca e sviluppo, competenza e know-how tecnologico.

Misure di agevolazione ed incentivi fiscali

La legge prevede diverse misure di agevolazione fiscale volte a sostenere gli investimenti nelle start-up e nelle PMI innovative. In particolare, è stato introdotto un sistema di incentivi fiscali per gli investimenti, che include una detrazione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche (**IRPEF**) per i soggetti che investono in queste imprese. Se l'ammontare della detrazione supera l'imposta lorda dovuta, viene riconosciuto un credito d'imposta utilizzabile in compensazione. Questo strumento è volto a rendere più attraenti gli investimenti nelle imprese innovative, riducendo il carico fiscale sugli investitori ed incentivando il capitale privato. Gli incentivi fiscali si applicano agli investimenti effettuati a partire dal periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2023, e si prevede che il costo complessivo per le finanze pubbliche sia di 1,8 milioni di euro annui a partire dal 2025. Questi costi verranno coperti mediante la riduzione del Fondo per interventi strutturali di politica economica, un segnale della volontà del legislatore di destinare risorse significative alla promozione dell'innovazione.

Modifiche normative introdotte dalla legge

La legge introduce numerose modifiche normative mirate a sostenere in maniera più efficace le start-up e le PMI innovative. Tra le principali modifiche vi sono:

- Articolo 14 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73: Vengono apportate modifiche volte ad introdurre agevolazioni fiscali per i redditi di capitale derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) che investono prevalentemente nel capitale sociale di start-up e PMI innovative. Tali esenzioni si applicano agli investimenti effettuati a decorrere dal periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2023.
- **Interventi del Patrimonio Destinato**: Viene consentito al Patrimonio Destinato di sottoscrivere quote od azioni di Organismi di investimento collettivo del risparmio di nuova costituzione, a condizione che la politica di investimento sia coerente con le finalità del Patrimonio stesso. Questo è finalizzato a sostenere la patrimonializzazione delle PMI ed a sviluppare il mercato italiano dei capitali.
- **Esenzioni per redditi di capitale**: I redditi di capitale derivanti dalla partecipazione in OICR che investono in start-up e PMI innovative sono esenti dalle imposte sui redditi, purché le quote siano acquistate entro il 31 dicembre 2025 e detenute per almeno tre anni. Questa misura è finalizzata a promuovere una maggiore partecipazione di investitori al capitale di rischio delle imprese innovative.

Queste modifiche normative hanno l'obiettivo di facilitare l'accesso al capitale per le imprese innovative, stimolando ulteriormente la crescita del settore ed incentivando nuovi investimenti. Oltre agli incentivi per le start-up, la legge prevede ulteriori misure per sostenere la patrimonializzazione delle PMI italiane e favorire il rafforzamento delle filiere e delle reti strategiche. Tra queste misure, si evidenziano gli interventi del "Patrimonio Destinato", che potrà sottoscrivere quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) di nuova costituzione, purché la politica di investimento sia coerente con le finalità del Patrimonio stesso. Questo strumento è volto a favorire il finanziamento delle PMI attraverso il mercato dei capitali, aumentando le possibilità di accesso a fonti di finanziamento diversificate. Le modifiche apportate all'articolo 14 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, introducono ulteriori agevolazioni per gli investimenti in start-up e PMI innovative, comprese esenzioni fiscali per i redditi di capitale derivanti dalla partecipazione in OICR che investono prevalentemente nel capitale di queste imprese. Tali agevolazioni mirano a rendere più conveniente la partecipazione al capitale di rischio delle start-up, promuovendo la diffusione di una cultura dell'investimento e dell'innovazione.

Impatti attesi e criticità

Gli impatti attesi della legge sono molteplici e toccano diversi aspetti dell'**ecosistema imprenditoriale**. Da un lato, le agevolazioni fiscali e gli incentivi agli investimenti rappresentano un forte stimolo per l'attrazione di capitali privati, che potranno contribuire in maniera significativa allo sviluppo di imprese innovative ed alla creazione di posti di lavoro qualificati. Dall'altro lato, la legge affronta anche la questione della patrimonializzazione delle PMI, cercando di migliorare la loro solidità finanziaria e facilitare l'accesso al credito. Tuttavia, non mancano le criticità. La principale sfida sarà quella di garantire che le misure previste siano effettivamente accessibili a tutte le imprese che ne hanno diritto, evitando che le procedure burocratiche ed i requisiti complessi rappresentino un ostacolo per le realtà più piccole o meno strutturate. Inoltre, sarà fondamentale monitorare l'efficacia delle misure introdotte, per valutare se gli incentivi fiscali siano realmente in grado di stimolare nuovi investimenti e se i fondi stanziati siano sufficienti a sostenere la crescita delle start-up e delle PMI innovative. Il successo della legge dipenderà in larga misura dalla capacità delle istituzioni di semplificare le procedure e di creare un ambiente favorevole agli investimenti. Solo attraverso un approccio integrato ed inclusivo sarà possibile sostenere realmente la crescita delle start-up e delle PMI innovative, contribuendo così alla modernizzazione del tessuto imprenditoriale italiano ed al rafforzamento della competitività del Paese a livello internazionale.

IMPOSTA DI BOLLO SU E-FATTURE: AGGIORNATA LA GUIDA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Dal 25 novembre 2024 è possibile richiedere assistenza tramite il servizio web CIVIS per le comunicazioni relative al ritardato, omesso od insufficiente versamento dell'imposta di bollo sulle e-fatture. La guida dell'Agenzia delle Entrate sull'imposta di bollo contiene le relative indicazioni sul punto.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito la guida operativa “**L'imposta di bollo sulle fatture elettroniche**” aggiornata al mese di novembre 2024.

La guida contiene indicazioni sul nuovo **servizio web “CIVIS – Comunicazioni bollo fatture elettroniche”**, disponibile dal 25 novembre, che consente a contribuenti ed intermediari di chiedere **assistenza**.

Le regole per l'accesso e l'utilizzo del **servizio web CIVIS** per chiedere e ricevere assistenza sulle comunicazioni relative al ritardato, omesso od insufficiente **versamento dell'imposta di bollo** dovuta sulle **fatture elettroniche** sono state stabilite dal Prov. AE 21 novembre 2024 n. 422344, in attuazione dell'art. 22 D. Lgs. 1/2024 recante disposizioni in materia di rafforzamento dei **servizi digitali**.

La richiesta di assistenza può essere presentata direttamente dal soggetto destinatario della comunicazione oppure da un intermediario. L'utente accede alla funzionalità, individua la comunicazione per la quale intende chiedere assistenza, inserisce le informazioni richieste ed i chiarimenti utili all'eventuale rideterminazione delle somme dovute. A conclusione della lavorazione da parte dell'Ufficio, l'utente riceve all'interno della stessa sezione CIVIS l'**esito** della trattazione.

Si ricorda che nel caso di **versamento** omesso, carente o tardivo, infatti, l'Agenzia delle Entrate trasmette al contribuente una comunicazione telematica nella quale indica l'importo dovuto per:

- l'imposta di bollo;
- la sanzione prevista dall'art. 13 c. 1 D. Lgs. 471/97, ridotta a 1/3;
- gli interessi.

Entro 30 giorni dal ricevimento della **comunicazione**, il contribuente o l'intermediario delegato possono fornire chiarimenti in merito ai versamenti dovuti, al fine di ottenere la rideterminazione degli importi indicati nella comunicazione.

L'assistenza può essere richiesta fissando un **appuntamento** presso qualsiasi **ufficio territoriale** oppure tramite il nuovo servizio web CIVIS che consente di ottenere, online, l'esito delle lavorazioni in tempi standard, evitando al contribuente od all'intermediario di recarsi in ufficio.

ASSEGNAZIONI DIRETTE ALLE SOCIETÀ' IN HOUSE: APPLICAZIONE DEL BOLLO

Le assegnazioni dirette alle società *in house* sono soggette alle disposizioni sull'imposta di bollo come indicato nel codice dei contratti pubblici. Tuttavia, non è richiesta alcuna imposta di bollo aggiuntiva per gli atti procedurali, oltre a quanto dovuto al momento della firma del contratto.

Imposta di bollo su atti relativi a contratti ed accordi pubblici

L'**Agenzia delle Entrate**, con la risposta del 27 novembre 2024 n. 230, ha fornito chiarimenti in merito all'applicazione dell'**imposta di bollo** su atti relativi a **contratti ed accordi pubblici**.

L'istante intende affidare dei **contratti per l'esecuzione di servizi** e forniture in proprio favore direttamente a **società *in house***, ai sensi del codice dei contratti pubblici.

A tale proposito, l'istante chiede all'Agenzia delle Entrate se gli atti della procedura e l'**accordo contrattuale per servizi e forniture**, che devono essere assegnati direttamente alle società *in house*, siano soggetti all'**imposta di bollo** come previsto dal codice dei contratti pubblici. L'istante sostiene che, poiché le **assegnazioni *in house*** sono classificate come "assegnazioni dirette", dovrebbero rientrare nelle **normative contrattuali pubbliche**, applicando quindi l'imposta di bollo.

Difatti, lo stesso istante non ravvisa motivazioni per le quali escludere gli affidamenti *in house* ed i relativi atti contrattuali dall'applicazione dell'imposta di bollo con le modalità e le misure stabilite dall'allegato I.4 al codice dei contratti pubblici (D. Lgs. 36/2023).

La risposta dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate, ripercorrendo la disciplina dell'imposta di **bollo** di cui al DPR 642/72, precisa che i contratti, definiti nella tariffa allegata al DPR in oggetto, sono soggetti ad un'imposta di bollo di **16 euro** per pagina. Il nuovo codice dei contratti pubblici specifica che l'imposta di bollo per i contratti è determinata in base ad una **tabella** che illustra l'importo dovuto al momento della firma del contratto, proporzionale al valore del contratto.

Le assegnazioni dirette alle **società *in house***, secondo l'Agenzia delle Entrate, sono effettivamente soggette alle disposizioni sull'imposta di bollo come indicato nel codice dei contratti pubblici. Tuttavia, non è richiesta alcuna imposta di bollo aggiuntiva per gli atti procedurali, oltre a quanto dovuto al **momento della firma del contratto**.

INCENTIVI PER PERIODI ANTECEDENTI AL CONTRATTO COLLETTIVO: REGIME FISCALE

L'Agenzia delle Entrate, con Risp. 25 novembre 2024 n. 227, ha chiarito il tipo di tassazione da applicare agli incentivi per funzioni tecniche nel caso in cui l'erogazione avvenga in un periodo di imposta successivo rispetto a quello a cui gli stessi si riferiscono.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nel caso in cui l'erogazione degli incentivi avvenga in un periodo di imposta successivo rispetto a quello a cui gli stessi si riferiscono, per effetto del sopraggiungere di una **causa giuridica** (nel caso di specie l'attesa del recepimento del regolamento nel **contratto collettivo**), si realizzano le condizioni per l'applicazione della **tassazione separata**.

Si ricorda che l'art. 51 DPR 917/86 stabilisce che il **reddito di lavoro dipendente** è costituito da tutte le somme ed i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro, secondo il cd. **principio di cassa**.

Sono soggetti a **tassazione separata** gli **emolumenti** arretrati per prestazioni di **lavoro dipendente** riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti, o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti (art. 17 c. 1 lett. b DPR 917/86).

L'applicazione del regime di **tassazione separata** deve escludersi ogniqualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione debba considerarsi "fisiologica" rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi. Qualora ricorra una delle "**cause giuridiche**", non deve essere effettuata alcuna indagine in ordine al ritardo nella corresponsione (cfr. Circ. 5 febbraio 1997 n. 23, Circ. 14 giugno 2001 n. 55/E, Ris. AE 16 marzo 2004, n. 43/E); l'indagine in ordine al ritardo va, invece, sempre effettuata quando il ritardo è determinato da circostanze di fatto.

Il legislatore ha ricompreso tra le cause giuridiche che legittimano la tassazione separata il sopraggiungere del **contratto collettivo**.

Nel caso di specie, l'istante deve procedere al pagamento degli incentivi per funzioni tecniche di cui all'art. 113 D. Lgs. 50/2016. L'adozione del **regolamento** è avvenuta a seguito di un complesso iter che si è concluso il 29 aprile 2021, mentre il **contratto collettivo integrativo**, che recepisce i criteri di ripartizione definiti dal citato regolamento, è stato sottoscritto tra le parti il 22 dicembre 2021. Gli **incentivi** relativi alle funzioni tecniche svolte dal 2016 al 2020, in assenza del regolamento e del contratto collettivo, sono sottoposti a tassazione separata.

Per quanto concerne gli emolumenti relativi alle funzioni svolte dal 2021, ed erogati a partire da dicembre 2023, nel caso in cui il ritardo nell'erogazione sia fisiologico, essi sono da assoggettare a **tassazione ordinaria**.

DAL REGIME ORDINARIO AL FORFETTARIO: NO ALL'ALIQUTA AGEVOLATA AL 5%

I soggetti che iniziano una nuova attività anche per effetto della presenza di una causa di esclusione in regime ordinario e solo successivamente entrano nel regime forfettario, continuando a svolgere la medesima attività, non possono beneficiare dell'aliquota agevolata al 5% (Risp. AE 22 novembre 2024 n. 226).

L'istante, passata nel medesimo periodo d'imposta da lavoratrice dipendente ad autonoma, ritiene di poter accedere al **regime forfettario** solo a partire dal secondo anno di attività, considerato che per il primo (quello del presunto inizio della nuova attività) non ha potuto usufruire di tale regime (e della relativa aliquota ridotta fino al quinto anno di attività) per **superamento della soglia del reddito di lavoro dipendente**, secondo quanto previsto dalla causa ostativa prevista dall'art. 1 c. 57 lett. d-ter) L. 190/2014.

Nel dettaglio, pur avendo iniziato l'attività professionale nel corso del (n), l'istante intenderebbe fruire dell'aliquota agevolata del 5% di cui all'art. 1 c. 65 L. 190/2014 per il periodo d'imposta (n+1) e per i successivi fino al **compimento del quinquennio di attività**.

In relazione al quesito formulato dall'istante, si ritiene che nei suoi confronti l'aliquota agevolata non trovi applicazione perché, in base alla formulazione dell'art 1 c. 65 citato, la previsione di tale aliquota (agevolata) è tesa a favorire esclusivamente coloro che iniziano una nuova attività applicando *ab origine* il **regime forfettario** (e la relativa imposta sostitutiva).

Di conseguenza, coloro che iniziano una **nuova attività** anche per effetto della presenza di una **causa di esclusione** in regime ordinario e solo successivamente (sempre nell'ambito del quinquennio preso in considerazione dell'art. 1 c. 65 L. 190/2014) entrano nel regime forfettario, continuando a svolgere la medesima attività, **non possono beneficiare dell'aliquota agevolata**.

Pertanto, l'istante non potrà fruire, nell'ambito del regime forfettario, dell'aliquota agevolata del **5%** prevista dall'art. 1 c. 65 L. 190/2014 sia per il periodo d'imposta (n+1), sia per quelli successivi che residuano al completamento del quinquennio dall'inizio dell'attività.

Da ultimo, si rileva che l'impossibilità per l'istante di fruire dell'aliquota agevolata nei termini sopra detti assorbe ogni ulteriore considerazione in merito alla **sussistenza del requisito della novità** dell'attività ai fini dell'applicazione di detta aliquota.

CASSETTO FISCALE: NUOVE FUNZIONALITA' PER LE COMUNICAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Dal 20 novembre 2024, sono disponibili nel cassetto fiscale le funzionalità per la consultazione e la gestione delle comunicazioni dell'Agenzia delle Entrate inerenti agli esiti della liquidazione automatica. Il Provv. AE 19 novembre 2024 n. 419815 ha stabilito le regole per l'accesso e l'utilizzo del servizio web.

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 419815 del 19 novembre 2024, emanato in attuazione dell'art. 23 D. Lgs. 1/2024, stabilisce le regole per l'accesso e l'utilizzo del **servizio web** per la messa a disposizione, nell'**area riservata** del contribuente, delle funzioni di **consultazione** e gestione delle comunicazioni inerenti agli esiti della **liquidazione automatica** (art. 36-bis DPR 600/73 e art. 54-bis DPR 633/72). A partire dal 20 novembre 2024 sono, quindi, disponibili nel **cassetto fiscale** le funzionalità per la consultazione e la gestione delle comunicazioni emesse dall'Agenzia stessa.

Modalità di consultazione e gestione delle comunicazioni

Le comunicazioni sono consultabili nella sezione "L'Agenzia scrive" del cassetto fiscale. La disponibilità del documento è comunicata mediante **notifica** nell'area riservata e, se il destinatario è una persona fisica, anche mediante un messaggio trasmesso tramite il punto di accesso telematico

attivato presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri di cui all'art. 64-bis D. Lgs. 82/2005 (app IO).

Per ciascuna comunicazione resa disponibile nell'area riservata è possibile:

- a) effettuare il **pagamento** dell'importo eventualmente richiesto mediante l'apposita funzionalità. Il versamento è effettuato, in un'unica soluzione ed integralmente, con addebito su un conto aperto presso un intermediario della riscossione ed intestato al contribuente, identificato dal relativo codice fiscale. Nella procedura è richiesta l'indicazione del **codice IBAN** del conto di addebito, che deve essere intestato, o cointestato con abilitazione ad operare con firme disgiunte, allo stesso contribuente;
- b) richiedere **assistenza** tramite **CIVIS**. Il servizio consente di fornire chiarimenti sulle irregolarità rilevate, segnalando le ragioni per cui si ritiene non dovuto, in tutto od in parte, il pagamento.

Ricevute ed obblighi degli intermediari

L'Agenzia delle Entrate attesta mediante distinte **ricevute** rese disponibili nell'area riservata:

- a) l'avvenuta ricezione della richiesta di **addebito** e l'esito della stessa;
- b) l'avvenuta acquisizione dell'istanza di **assistenza** tramite CIVIS e la conclusione della stessa.

Gli **intermediari** sono tenuti ad informare tempestivamente i soggetti che hanno conferito loro la **delega**, fornendo loro le ricevute e le attestazioni rese disponibili dall'Agenzia delle Entrate a seguito delle richieste di addebito o di assistenza presentate.

IMPOSTE INDIRETTE: TASSAZIONE APPLICABILE ALLE SOMME A TITOLO RISARCITORIO

Le somme corrisposte a titolo risarcitorio sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la Risp. 18 novembre 2024 n. 223, che ha poi specificato anche il trattamento ai fini dell'imposta di registro.

Somme corrisposte a titolo risarcitorio: IVA e registro

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che alla corresponsione di una **somma dovuta a titolo risarcitorio**, nel caso di specie nell'ambito di un **appalto**, non si applica l'IVA, in quanto essa non costituisce il **corrispettivo** di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, ma assolve una funzione esclusivamente risarcitoria.

Per quanto riguarda l'**imposta di registro**, nel caso di specie dall'**accordo tra le parti** deriva un obbligo di pagamento a carico dell'istante e tale atto è soggetto a registrazione in termine fisso con applicazione dell'imposta proporzionale del 3%, prevista per gli atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale.

Mancanza del presupposto oggettivo

Costituiscono **prestazioni di servizi** le prestazioni verso **corrispettivo** dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito eD in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte (art. 3 c. 1 DPR 633/72).

La **base imponibile** delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore, secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione ed i debiti od altri oneri verso terzi accollati al cessionario od al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti (art. 13 DPR 633/72).

Non concorrono a formare la base imponibile le somme dovute a titolo di **interessi moratori** o di **penalità** per ritardi od altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente (art. 15 c. 1 n. 1 DPR 633/72).

Le somme corrisposte a titolo di penale per violazione di obblighi contrattuali non costituiscono il corrispettivo di una prestazione di servizio o di una cessione di un bene, ma assolvono una funzione punitivo-risarcitoria. Conseguentemente dette somme sono escluse dall'ambito di applicazione IVA per mancanza del presupposto oggettivo (Ris. AE 23 aprile 2004 n. 64/E).

DICHIARAZIONE DI TRANSITO: ADEGUAMENTI POSTICIPATI A GENNAIO 2025

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha ritenuto opportuno posticipare al 21 gennaio 2025 gli adeguamenti del sistema informativo per attivare le procedure previste dalla Circ. AD 29 maggio 2024 n. 16 relative alla compilazione della dichiarazione di transito.

Con l'avviso n. 16 del 20 novembre 2024, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha comunicato che, tenuto conto di taluni vincoli previsti dalle specifiche tecniche unionali del **sistema NCTS** fase 5, si rende necessario posticipare dal **2 dicembre 2024** al **21 gennaio 2025** gli adeguamenti del **sistema informativo** per l'attivazione delle procedure richiamate nella Circ. AD 29 maggio 2024 n.16 relative alle modalità di **compilazione della dichiarazione di transito** ed alla corretta gestione della **procedura doganale**.

Il **transito** è un regime doganale speciale che consente, con l'obbligo di prestazione di idonea **garanzia**, di trasportare le **merci non unionali** sotto vigilanza doganale da un punto all'altro del territorio unionale senza che le stesse siano sottoposte ai **dazi** all'importazione, ad altri oneri ed alle misure di politica commerciale.

Si ricorda che già con la Circ. AD 11 aprile 2024 n. 10 erano state fornite indicazioni operative per la corretta gestione degli **adempimenti dichiarativi** e degli altri adempimenti richiesti nel **regime del transito**. Tale documento di prassi è stato successivamente annullato e sostituito dalla citata Circ. AD 29 maggio 2024 n.16, a causa di difficoltà per il sistematico ed immediato adeguamento da parte degli operatori economici.

Con riferimento al regime del transito, erano state evidenziate talune prassi non conformi alla **regolamentazione unionale** adottate dagli operatori economici nella **compilazione delle dichiarazioni doganali** presso gli uffici doganali di partenza nazionali e relative in particolare:

- all'indicazione di un termine incongruo per la presentazione delle merci all'ufficio doganale di destinazione;
- alla mancata indicazione dell'identità del mezzo di trasporto;
- alla non conformità delle indicazioni sul suggellamento.

Nell'ottica, quindi, del perseguimento degli obiettivi di miglioramento e semplificazione del rapporto con i contribuenti attraverso la **compliance** e di contestuale potenziamento delle pratiche tese all'individuazione di comportamenti non conformi, a tutela degli interessi finanziari nazionali ed unionali, la Circ. AD 29 maggio 2024 n.16 ha richiamato l'attenzione su alcuni fondamentali requisiti e presupposti discendenti dalla vigente regolamentazione unionale.

IMPOSTE SUI REDDITI: VERSAMENTO SECONDO ACCONTO PROROGATO AL 16 GENNAIO 2025

Il MEF rende noto il rinvio del termine per il versamento del secondo acconto delle imposte sui redditi. La proroga dal 2 dicembre 2024 al 16 gennaio 2025 riguarda i titolari di partita IVA che hanno dichiarato ricavi o compensi non superiori a 170.000 euro.

Nel corso della conversione in legge del DL Anticipi (DL 155/2024), il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con comunicato stampa del 27 novembre 2024, informa che il Parlamento ha approvato un **emendamento** che prevede, per i **titolari di partita IVA** che nell'anno precedente (2023) hanno dichiarato ricavi o compensi di ammontare non superiore a 170.000 euro, la **proroga al 16 gennaio 2025** del termine per il versamento del secondo acconto delle imposte sui redditi, in scadenza il **2 dicembre 2024**. Quindi, la proroga riguarda i **professionisti** e le **imprese minori**.

Inoltre, sempre nel corso della conversione in legge del DL Anticipi è stato inserito come emendamento il DL 167/2024, pubblicato in **Gazzetta Ufficiale** del 14 novembre 2024. Si ricorda che tale Decreto riapre, per i **soggetti ISA**, i termini per poter aderire al **concordato preventivo biennale** fino al **12 dicembre 2024** ed amplia la platea dei beneficiari del **Bonus Natale**. Infine, un altro emendamento prevede l'incremento di 4.669 milioni di euro per il **credito di imposta investimenti 4.0**.

Il 28 novembre 2024 si è tenuto in Senato il **voto di fiducia** sul DDL di conversione del DL Anticipi che andrà poi alla Camera e che dovrà essere convertito in legge entro il **18 dicembre 2024**.

Proroga secondo acconto

L'emendamento che rinvia il termine per il versamento del **secondo acconto** prevede che:

1) **ambito oggettivo**: la proroga riguarda i **versamenti di acconto 2024** di imposte dirette, cedolare secca ed imposte sostitutive, in scadenza il 2 dicembre 2024. La proroga, invece, non riguarda il **versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali** e dei **premi assicurativi** dovuti all'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL);

2) **ambito soggettivo**: la proroga vale anche per le persone fisiche in **regime dei minimi** od in **regime forfetario** nel 2023;

3) **ambito temporale**: i contribuenti potranno effettuare il versamento del secondo acconto:

- in unica soluzione entro il 16 gennaio 2025, oppure
- in cinque rate mensili di pari importo, da gennaio a maggio 2025. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi del 4% annuo.

Si ricorda che i contribuenti che presentano la **dichiarazione dei redditi** devono versare le imposte, utilizzando il **Modello F24**, entro determinati termini, che variano a seconda della tipologia di contribuente (persona fisica, società di persone, società di capitali od ente equiparato). In generale, i versamenti delle imposte sui redditi (IRPEF o IRES) avvengono in 2 fasi:

- il saldo relativo all'anno oggetto della dichiarazione;
- l'acconto per l'anno successivo, che va pagato in una od in due rate, a seconda dell'importo.

Persone fisiche

Il saldo che risulta dal **Modello Redditi PF** e l'eventuale prima rata di acconto devono essere versati entro il **30 giugno** dell'anno in cui si presenta la dichiarazione, oppure entro i successivi 30 giorni pagando una maggiorazione dello 0,40%. La scadenza per l'eventuale seconda od unica rata di acconto è, invece, il **30 novembre** (che quest'anno cadendo di sabato è il 2 dicembre 2024). Per le persone fisiche titolari di partita IVA con ricavi 2023 fino a 170.000 euro, sulla base dell'emendamento approvato dal Parlamento, è possibile versare le imposte con il pagamento in unica soluzione entro il **16 gennaio 2025** oppure in **cinque rate da gennaio a maggio 2025**.

Pertanto, le condizioni per poter beneficiare della proroga in oggetto sono due:

- essere titolari di partita IVA;
- per il periodo d'imposta 2023, aver dichiarato ricavi o compensi di ammontare non superiore a 170.000 euro.

Le **persone fisiche non titolari di partita IVA**, invece, non possono fruire della proroga di versamento del secondo acconto. Tornando alla disciplina generale dell'acconto IRPEF, si ricorda che lo stesso è dovuto se l'imposta dichiarata in quell'anno (riferita, quindi, all'anno precedente), al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta, delle ritenute e delle eccedenze, è superiore a 51,65 euro. L'acconto è pari al 100% dell'imposta dichiarata nell'anno e deve essere versato in una o due rate, a seconda dell'importo:

- **unico versamento**, se l'acconto è inferiore a 257,52 euro;
- **due rate**, se l'acconto è pari o superiore a 257,52 euro.

Società di persone ed enti equiparati

Oltre alle persone fisiche non titolari di partita IVA, sono escluse dalla proroga di versamento del secondo acconto anche le **società di persone**. Quanto alla disciplina generale degli acconti, le società di persone e gli enti ad esse equiparati sono tenute al solo versamento dell'IRAP; invece, l'IRPEF è versata direttamente dai soci, a cui i redditi sono imputati per trasparenza (a prescindere dalla percezione).

Società di capitali ed enti equiparati

Anche le **società di capitali** sono escluse dalla proroga in oggetto. In generale, i versamenti a saldo e l'eventuale **primo acconto IRES** devono essere eseguiti entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, oppure entro il trentesimo giorno successivo, maggiorando le somme dello **0,40%** a titolo di interesse corrispettivo.

L'acconto IRES è fissato nella misura del 100%. L'acconto è pagato in due rate, salvo che il versamento da eseguire alla scadenza della prima non superi i **103 euro**. In questo caso, il 40% dell'acconto dovuto è versato alla scadenza della prima rata ed il residuo importo alla scadenza della seconda, cioè entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

IMU: DETERMINAZIONE E VERSAMENTO DEL SALDO ENTRO IL 16 DICEMBRE 2024

Il 16 dicembre 2024 scade il termine per il versamento del saldo IMU per l'anno 2024. Si analizzano i casi in cui non è dovuta l'imposta, il concetto di abitazione principale e la determinazione dell'imposta a saldo tenendo in considerazione i regolamenti del MEF.

Come ogni anno, nel mese di dicembre è necessario procedere al versamento della seconda rata dell'IMU per l'anno in corso. Il **16 dicembre 2024**, quindi, coloro che sono proprietari o titolari di altri diritti reali su immobili devono procedere alla determinazione del dovuto ed al versamento. Generalmente, l'IMU si determina applicando l'aliquota di imposta prevista dalla **delibera comunale** alla base imponibile ottenuta rivalutando la **rendita catastale del 5%** e moltiplicandola per un coefficiente differenziato in base alla categoria catastale dell'immobile.

Esistono, tuttavia, alcune eccezioni e casi particolari, come di seguito analizzato.

Le esenzioni

Ai fini dell'individuazione degli immobili per i quali non è dovuta imposta è necessario considerare l'art. 1 c. 751, 758 e 759 L. 160/2019. Il comma 759 prevede la **non applicazione dell'imposta** per i seguenti immobili:

- gli immobili posseduti dallo Stato, dai Comuni, dalle regioni, dalle province, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dagli enti del Servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali;
- i **fabbricati** classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;
- i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'art. 5-bis DPR 601/73;
- i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e le loro pertinenze;
- i fabbricati di proprietà della Santa Sede;
- i fabbricati appartenenti agli Stati esteri ed alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;
- gli **immobili posseduti ed utilizzati dagli enti pubblici e privati** diversi dalle società e dai trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, residenti nel territorio dello Stato e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali;
- gli **immobili non utilizzabili né disponibili**, per i quali sia stata presentata denuncia all'Autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui all'art. 614 c. 2 c.p. e all'art. 633 c.p. o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia od iniziata azione giudiziaria penale.

Per i predetti immobili, l'esenzione spetta per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte.

Sono esenti dall'imposta, a norma del comma 751, i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati.

Sono, infine, esenti anche alcuni **terreni agricoli**. In particolare, il comma 758 prevede l'esenzione per:

- i terreni agricoli posseduti e condotti dai **coltivatori diretti** e dagli **imprenditori agricoli professionali**, comprese le società agricole di cui all'art. 1 c. 3 D. Lgs. 99/2004, indipendentemente dalla loro ubicazione;
- i terreni agricoli ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla L. 448/2001;
- i terreni agricoli ad immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttabile;
- i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate sulla base dei criteri individuati dalla Circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993.

L'abitazione principale

Particolare attenzione va posta al caso dell'abitazione principale che non è soggetta ad IMU, tranne nel caso in cui sia di lusso. Il comma 741 definisce “abitazione principale” l'immobile, iscritto od iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore ed i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Per **pertinenze dell'abitazione principale** si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo.

Si ricorda che l'art. 5-decies DL 146/2021 ha limitato l'applicazione dell'agevolazione IMU ad una sola abitazione (a scelta) per i coniugi, anche nel caso di residenza anagrafica e **dimora abituale** in due Comuni diversi, mentre la Corte costituzionale, con la sentenza n. 209/2022, ha dichiarato illegittima la norma e ha ripristinato il diritto alla doppia esenzione.

Ci sono, inoltre, degli immobili che sono per espressa previsione normativa parificati all'abitazione principale. Si tratta, ad esempio, delle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari; delle **unità immobiliari** appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in assenza di residenza anagrafica; dei fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali; della casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice; dell'**immobile posseduto e non concesso in locazione** dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate; dell'immobile posseduto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari.

La determinazione dell'imposta

Per la **determinazione dell'imposta a saldo**, i contribuenti devono prendere in considerazione i regolamenti pubblicati sul sito del **MEF** e, nel caso di variazione rispetto all'anno precedente (e, quindi, rispetto al versamento della prima rata), in sede di saldo si possono effettuare le opportune rettifiche.

Come prima anticipato, l'imposta si determina applicando l'aliquota d'imposta alla base imponibile determinata anche tenendo conto della tipologia di immobile. Per i **fabbricati iscritti in catasto**, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto al 1° gennaio dell'anno, **rivalutate del 5%** e moltiplicato per uno dei seguenti moltiplicatori:

- **160** per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;
- **140** per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
- **80** per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;
- **80** per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10;
- **65** per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;
- **55** per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

Per i **fabbricati classificabili nel gruppo catastale D**, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, il valore è determinato (fino al momento della richiesta dell'attribuzione della rendita) applicando i coefficienti indicati in un apposito decreto (l'ultimo approvato è il DM 8 marzo 2024). Per le aree fabbricabili, la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio; mentre per i terreni agricoli (salvo i casi di esenzione prima indicati), la base imponibile si calcola partendo dal reddito dominicale che va **rivalutato del 25%** e poi moltiplicato per il coefficiente di 135. L'aliquota d'imposta è pari, generalmente, allo 0,86%, salvo che la delibera comunale preveda diversamente.

BONUS NATALE: CHI PUO' OTTENERLO E COSA DICHIARARE

Il DL 167/2024 ha modificato significativamente i requisiti di accesso al Bonus Natale, l'indennità di 100 euro inserita nella tredicesima 2024 per i dipendenti con figli a carico. Possono accedere alla misura anche i lavoratori non coniugati. L'Agenzia delle Entrate, con Circ. 19 novembre 2024 n. 22/E, fornisce alcuni esempi.

Il **Decreto Omnibus** (art. 2-bis DL 113/2024, conv. in Legge 143/2024) ha previsto un'indennità una-tantum pari a 100 euro teorici (c.d. **Bonus Natale**), da corrispondere ai lavoratori dipendenti unitamente alla **tredicesima mensilità**, nel rispetto di particolari requisiti di carattere soggettivo e reddituale. Il DL 167/2024 ha apportato rilevanti modifiche alla norma modificando radicalmente i requisiti soggettivi per l'accesso al beneficio ed **ampliando la platea** dei potenziali fruitori.

Fermo restando che l'indennità è riconosciuta ai lavoratori dipendenti, nella versione originaria della norma, tra i requisiti era prevista la presenza del coniuge non legalmente ed effettivamente separato ed almeno un figlio, anche se nato fuori del matrimonio, riconosciuto, adottivo od affidato, fiscalmente a carico. Il DL 167/2024, in vigore dal 14 novembre 2024, ha modificato l'ambito di applicazione eliminando il riferimento al **coniuge** per includere nella platea dei beneficiari anche i **lavoratori non coniugati, separati o divorziati**. Di conseguenza, per poter beneficiare del bonus, il lavoratore richiedente deve avere almeno un **figlio fiscalmente a carico** (non più anche il coniuge), anche se nato fuori del matrimonio, riconosciuto, adottivo, affiliato od affidato. Si rammenta che ai sensi dell'art. 12, c. 2, TUIR, si considerano fiscalmente a carico i figli di età non superiore a 24 anni con un reddito complessivo, al lordo degli oneri deducibili, di importo fino a 4.000 euro, ovvero a 2.840,51 euro per i figli di età superiore. Il bonus è riconosciuto **anche ai nuclei monogenitoriali** se l'altro genitore non è presente perché deceduto, non ha riconosciuto il figlio ovvero nel caso di figlio adottato/affidato/affiliato ad un solo genitore.

Il DL 167/2024 ha, inoltre, introdotto il nuovo comma 2-bis all'interno dell'articolo 2-bis Decreto Omnibus per specificare che il bonus non è riconosciuto al lavoratore dipendente coniugato o convivente il cui coniuge, non legalmente ed effettivamente separato, o convivente sia beneficiario della stessa indennità. In altri termini, il bonus **non è cumulabile** e spetta ad un solo componente

del nucleo familiare; pertanto, nel rispetto dei **requisiti richiesti**, i coniugi o conviventi, entrambi lavoratori dipendenti, dovranno accordarsi per decidere quale dei due potrà fruirne.

Su questi aspetti si è soffermata l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 22 del 19 novembre 2024. Più precisamente, l'Agenzia ha fornito alcuni esempi relativi a due lavoratori dipendenti (Sig.ra Bianchi e Sig. Rossi) genitori con un figlio a carico, né coniugati, né conviventi ai sensi dell'articolo 1 della legge n. 76/2016:

Esempio n. 1

Il sig. Rossi e la sig.ra Bianchi non sono coniugati e non convivono con altri soggetti e, pertanto, nel rispetto delle altre condizioni previste dalla norma, il bonus spetta a entrambi.

Esempio n. 2

La sig.ra Bianchi non è coniugata e non convive con altri soggetti; il sig. Rossi è coniugato con una lavoratrice dipendente, sig.ra Verdi, con la quale ha un altro figlio fiscalmente a carico. Nel presupposto che siano rispettati gli altri requisiti previsti dalla norma, il bonus spetta a uno solo dei due coniugi (sig. Rossi o sig.ra Verdi) e alla sig.ra Bianchi (in quanto non coniugata e non convivente).

Esempio n. 3

La sig.ra Bianchi, non coniugata e non convivente con altri soggetti, non rispetta gli altri requisiti previsti dalla norma (ad esempio non rispetta il requisito reddituale) e di conseguenza non beneficia del bonus; il sig. Rossi è coniugato con una lavoratrice dipendente, sig.ra Verdi, con la quale ha un altro figlio fiscalmente a carico. In tal caso il bonus spetta a uno solo dei due coniugi, sig. Rossi o sig.ra Verdi (ovviamente nel presupposto che siano rispettati gli altri requisiti).

Esempio n. 4

La sig.ra Bianchi non è coniugata e non convive con altri soggetti; il sig. Rossi è coniugato con una lavoratrice dipendente, sig.ra Verdi, con la quale ha un altro figlio che non è fiscalmente a carico. Nel presupposto che siano rispettati gli altri requisiti previsti dalla norma, il bonus spetta alla sig.ra Bianchi (in quanto non coniugata e non convivente) e al sig. Rossi (in quanto ha un figlio fiscalmente a carico – con la sig.ra Bianchi – e, pur essendo coniugato con la sig.ra Verdi, quest'ultima non è beneficiaria del bonus).

Requisiti reddituali

Resta confermato che il beneficio spetta esclusivamente ai titolari di **redditi da lavoro dipendente** (quindi non spetta ad amministratori, collaboratori coordinati e continuativi, tirocinanti e in generale a coloro che percepiscono redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente ex art. 50 TUIR), atteso il riferimento operato dalla disposizione al solo art. 49 TUIR, che definisce, quali redditi di lavoro dipendente, quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro (Circ. AE 10 ottobre 2024, n. 19). Ai fini del riconoscimento del bonus è irrilevante la modalità di **ripartizione dell'orario** e la **forma di contratto di lavoro**; pertanto, possono fruire del bonus anche i lavoratori titolari di un contratto part-time e/o a tempo determinato, senza subire il frazionamento dell'importo.

I requisiti reddituali sono sostanzialmente due:

- il lavoratore deve avere un reddito complessivo per l'anno 2024 non superiore a **28.000 euro**;
- deve verificarsi la **capienza fiscale** (condizione per cui l'imposta lorda sui redditi di lavoro dipendente risulti di importo superiore alla detrazione per lavoro dipendente di cui all'art. 13, c. 1, TUIR).

Nel calcolo del limite dei 28.000 euro si prende in considerazione il reddito di riferimento (Circ. AE 19/E/2024), ossia quello utilizzato per la determinazione delle **agevolazioni fiscali**, che ricomprende i redditi assoggettati a cedolare secca, i redditi assoggettati ad imposta sostitutiva in applicazione del regime forfettario eventualmente adottato dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni, della quota di agevolazione **ACE** (art. 1, D.L. n. 201/2011) e le **mance** elargite dai clienti ai lavoratori del settore privato, impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, assoggettate all'imposta sostitutiva del 5% prevista dall'art. 1, c. da 58 a 62, Legge 197/2022. Nella determinazione del reddito complessivo, rileva inoltre la quota esente prevista per i redditi dei ricercatori e dei lavoratori impatriati (art. 44, c. 1, DL 78/2010 conv. in Legge 122/2010; art. 16 D. Lgs. 147/2015; art. 5, c. 2-bis, 2-ter e 2-quater, DL 34/2019, conv. in Legge 58/2019; art. 5 D. Lgs. 209/2023).

Il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'**unità immobiliare** adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze.

La dichiarazione del lavoratore

Il bonus è corrisposto dal datore di lavoro, unitamente alla **tredecima mensilità**, previa richiesta scritta del lavoratore, con valore di **dichiarazione sostitutiva** di atto di notorietà resa ai sensi dell'art. 47 DPR 445/2000. A tale proposito, è importante considerare alcune particolarità:

- se il lavoratore è titolare di diversi contratti part-time al momento della richiesta, dovrà scegliere il datore di lavoro al quale chiedere il bonus tramite la dichiarazione indicata;
- il lavoratore che ha intrattenuto precedenti rapporti di lavoro nel corso del 2024, deve allegare alla richiesta i documenti necessari a verificare i giorni di detrazione ed i redditi conseguiti (ad esempio le CU provvisorie rilasciate dai precedenti datori di lavoro).

Le modifiche apportate dal DL 167/2024 riguardano anche la dichiarazione in oggetto. Più precisamente, nel comma 4, primo periodo dell'art. 2-bis Decreto Omnibus, le parole «*indicando il codice fiscale del coniuge e dei figli*» sono sostituite dalla locuzione «*indicando il **codice fiscale del coniuge o del convivente e dei figli***». Si noti che, sebbene il riferimento al coniuge sia stato espunto dal primo comma lettera b) (requisiti soggettivi dei beneficiari), il quarto comma prevede espressamente l'indicazione del codice fiscale del coniuge (oltre che del convivente) all'interno della dichiarazione del lavoratore, verosimilmente per agevolare i controlli dell'Amministrazione finanziaria in merito al **divieto di cumulabilità**. A riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che il richiedente dichiara che il coniuge, non legalmente ed effettivamente separato, od il convivente (ai sensi della citata legge n. 76/2016) non sia beneficiario del bonus.

Le dichiarazioni già presentate **possono essere considerate idonee** allo scopo, purché contengano la dichiarazione che il convivente non sia beneficiario del bonus (Circ. Ag. Entrate 22/E/2024). Permane, purtroppo, il rischio di congestionare gli uffici del personale e gli studi dei consulenti del lavoro con richieste duplicate, incomplete, errate o prive di documentazione.

Adempimenti del datore di lavoro

Il datore di lavoro, nel suo ruolo di sostituto d'imposta, riconosce il bonus solo previa ricezione della richiesta scritta del lavoratore ed è tenuto a **conservare la documentazione** comprovante l'avvenuta dichiarazione, ai fini di un eventuale controllo da parte degli Organi competenti.

Occorre precisare che l'importo corrisposto potrebbe risultare inferiore a 100 euro poiché l'indennità deve essere **rapportata al periodo di lavoro**; pertanto, occorre considerare i giorni per i quali il lavoratore ha **diritto alle detrazioni** per lavoro dipendente. L'importo sarà erogato **in busta paga** unitamente alla tredicesima mensilità ed il datore di lavoro è tenuto, successivamente, a verificare i requisiti di spettanza all'atto del **conguaglio** di fine anno. Ciò significa che in alcuni casi, a seguito della verifica di non spettanza, il lavoratore potrebbe trovarsi nella condizione di dover restituire il bonus ricevuto solo poche settimane prima. Per evitare ciò, il lavoratore che non sia a conoscenza di tutti i dati utili ad attestare il diritto all'indennità (in particolare il reddito di riferimento riferito all'anno 2024) può attendere e fruire del bonus direttamente nella **dichiarazione dei redditi** da presentare nel 2025.

Il sostituto d'imposta riconosce l'indennità unitamente alla tredicesima mensilità e recupera le somme erogate sotto forma di **credito da utilizzare in compensazione**, a partire dal giorno successivo all'erogazione del bonus in busta paga.

Ad oggi, purtroppo, non vi sono precise indicazioni circa le modalità di attribuzione del bonus in esame agli **operai edili**, la cui tredicesima non viene corrisposta in busta paga dal datore di lavoro, agli **operai agricoli a tempo determinato** (OTD) ed ai lavoratori intermittenti. In assenza di specifici chiarimenti, per tali lavoratori è consigliabile rimandare la fruizione del bonus al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi. Parimenti, i lavoratori privi di sostituto d'imposta (ad esempio i domestici) e quelli che non riceveranno il bonus dal sostituto d'imposta, benché spettante, o perché non ne hanno fatto richiesta, possono fruirne presentando la dichiarazione modello 730/2025 o Redditi PF 2025.

Con la Risoluzione n. 54/E del 13 novembre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i **codici tributo** da utilizzare per la compensazione del credito maturato dal datore di lavoro nei modelli F24 e F24 “Enti pubblici” (F24 EP).

Per il modello F24 il codice tributo è il “1703” denominato “Credito maturato dai sostituti d'imposta per l'erogazione del bonus ai lavoratori dipendenti - articolo 2-bis del decreto legge 9 agosto 2024, n. 113”. Per il modello F24 “Enti pubblici” (F24 EP) il codice da utilizzare è il “174E” denominato “Credito maturato dai sostituti d'imposta per l'erogazione del bonus ai lavoratori dipendenti - articolo 2-bis del decreto legge 9 agosto 2024, n. 113”. Il bonus è rideterminato nella **dichiarazione dei redditi** presentata dal lavoratore dipendente ed è computato nella determinazione del saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Il lavoratore dipendente che beneficia del bonus in assenza dei presupposti previsti dalla norma od in misura superiore a quella effettivamente spettante, dovrà restituire la somma percepita (conguaglio a debito in busta paga oppure nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2024).

Da ultimo, in merito alla condizione della capienza fiscale, occorre evidenziare che i lavoratori con retribuzioni modeste (ad esempio i titolari di un rapporto part-time con orario sensibilmente ridotto), quindi maggiormente bisognosi di ricevere il beneficio rispetto ad altri, avranno in realtà meno possibilità di fruirne perché la detrazione da lavoro dipendente abbatterebbe completamente l'imposta lorda determinando l'incapienza.

Esempi

- Lavoratore con almeno un figlio a carico, un unico rapporto di lavoro dal 1° gennaio al 31 dicembre 2024 e reddito complessivo inferiore a 28.000 euro - Bonus spettante € 100
- Lavoratore con un figlio fiscalmente a carico e reddito pari a 30.000 euro - Bonus non spettante
- Lavoratore con un figlio fiscalmente a carico e reddito pari a 8.000 euro – Bonus non spettante per incapacienza
- Lavoratrice con due figli fiscalmente a carico, un unico rapporto di lavoro dal 1° aprile al 31 dicembre 2024 (275 giorni) e reddito complessivo inferiore a 28.000 euro - Bonus spettante € 75
- Lavoratore con almeno un figlio a carico fiscalmente e diversi rapporti di lavoro nel corso del 2024 (obbligo di fornire al datore di lavoro i dati per calcolare il periodo di lavoro e per verificare il limite dei 28.000 euro)
 - Primo rapporto di lavoro dal 1° marzo al 30 aprile (61 giorni)
 - Secondo rapporto di lavoro dal 1° giugno al 31 agosto (92 giorni)
 - Terzo rapporto di lavoro dal 1° ottobre e tuttora in corso (92 giorni)

Bonus spettante: € 67

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**

