

LA LETTRE FISCALE

CIRCOLARE
INFORMATIVA

Notiziario mensile

Dicembre 2024

NEWS

FISCO

BONUS INVESTIMENTI ZLS: APPROVATO IL MODELLO DI COMUNICAZIONE

Con Prov. 12 dicembre 2024 n. 445771, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il Modello di comunicazione per l'utilizzo del credito d'imposta per gli investimenti nelle Zone Logistiche Semplificate (ZLS), da inviare dal 12 dicembre 2024 al 30 gennaio 2025.

Credito d'imposta per gli investimenti nelle Zone Logistiche Semplificate

L'art. 13 DL 60/2024 ha previsto un contributo sotto forma di **credito d'imposta** per le imprese che effettuano **investimenti dall'8 maggio 2024 al 15 novembre 2024**, relativi all'acquisizione di beni strumentali destinati a **strutture produttive ubicate nelle ZLS**, limitatamente alle zone ammissibili agli aiuti a finalità regionale.

Per accedere al bonus i soggetti interessati comunicano all'Agenzia delle Entrate l'ammontare delle spese ammissibili sostenute dall'8 maggio 2024 al 15 novembre 2024. Inoltre, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla **documentazione contabile** predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all'art. 8 D. Lgs. 39/2010.

Il modello di comunicazione

Con provvedimento AE del 12 dicembre 2024 n. 445771 è approvato il modello denominato **“Comunicazione per la fruizione del credito d'imposta per gli investimenti nelle zone logistiche semplificate (ZLS)”**, con le relative istruzioni, e sono definiti il contenuto e le modalità di trasmissione.

La comunicazione è inviata **dal 12 dicembre 2024 al 30 gennaio 2025**, esclusivamente con modalità telematiche, direttamente dal beneficiario oppure avvalendosi di un soggetto incaricato della trasmissione delle dichiarazioni, mediante i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Successivamente alla presentazione della comunicazione, l'Agenzia delle Entrate rilascia entro cinque giorni una ricevuta che ne attesta la presa in carico oppure, nel caso opposto, l'indicazione

delle motivazioni per le quali è stata rifiutata. Si considera tempestiva la comunicazione **trasmessa entro il 30 gennaio 2025**.

Nella stessa finestra temporale è possibile:

- inviare una **nuova comunicazione**, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa;
- **rinunciare totalmente al credito d'imposta** indicato nell'ultima comunicazione validamente presentata.

Al fine di effettuare **controlli formali automatizzati** sulla sussistenza dei requisiti previsti dal decreto per la fruizione del credito, ossia che l'investimento sia stato realizzato e sia stata rilasciata l'apposita certificazione, nella Comunicazione viene richiesta l'indicazione dei dati delle **fatture elettroniche** ricevute e degli estremi della certificazione. Il credito d'imposta è utilizzabile a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento con il quale è resa nota la percentuale per la determinazione dell'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile.

ZES UNICA: LA PERCENTUALE DEL BONUS FRUIBILE E' PARI AL 100%

L'Agenzia delle Entrate ha reso nota la percentuale del credito d'imposta effettivamente fruibile per gli investimenti nella Zona economica speciale per il Mezzogiorno - ZES unica. Il bonus arriva al 100% di quanto richiesto.

Bonus ZES unica

L'art. 16 DL 124/2023 ha riconosciuto un credito d'imposta per le imprese che effettuano **investimenti dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024**, relativi all'acquisizione di beni strumentali destinati a strutture produttive ubicate nella ZES unica. A pena di decadenza dall'agevolazione, gli operatori economici che hanno presentato la comunicazione per l'accesso al credito d'imposta per investimenti nella ZES unica, inviano **dal 18 novembre 2024 al 2 dicembre 2024** all'Agenzia delle Entrate una comunicazione integrativa attestante l'avvenuta realizzazione entro il termine del 15 novembre 2024 degli investimenti indicati nella comunicazione presentata.

L'art. 8 DL 155/2024 ha previsto la possibilità per i beneficiari di indicare nella **comunicazione integrativa** anche investimenti realizzati nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2024 ed il 15 novembre 2024, ulteriori rispetto a quelli risultanti dalla comunicazione presentata, ovvero di importo superiore rispetto a quello risultante dalla citata comunicazione, unitamente all'ammontare del maggior credito d'imposta maturato ed alla documentazione probatoria.

Percentuale di fruibilità

Con **Provvedimento del 12 dicembre 2024 n. 446421**, l'Agenzia delle Entrate ha reso nota la percentuale del credito d'imposta effettivamente fruibile per gli investimenti nella Zona economica speciale per il Mezzogiorno - ZES unica. L'ammontare complessivo del credito d'imposta richiesto in base alle comunicazioni integrative validamente presentate:

- **dal 18 novembre 2024 al 2 dicembre 2024**, è risultato pari a 2.336.465.840 euro, a fronte di 3.270 milioni di euro di risorse disponibili, che costituiscono il limite di spesa;
- **dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024**, è risultato pari a 214.824.865 euro, a fronte di 933.534.160 euro di risorse disponibili (3.270.000.000 - 2.336.465.840).

Pertanto, si rende noto che le percentuali del credito d'imposta effettivamente fruibile da ciascun beneficiario sono entrambe pari al **100%** (3.270.000.000 / 2.336.465.840 e 933.534.160 / 214.824.865) dell'importo del credito richiesto. Con il provvedimento in oggetto sono altresì resi noti, per ciascuna regione della **ZES unica** ed in modo distinto per ciascuna delle categorie di microimprese, di piccole imprese, di medie imprese e di grandi imprese come definite dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027:

- il numero delle comunicazioni inviate entro i termini;
- la tipologia di investimenti realizzati entro la data del 15 novembre 2024;
- l'ammontare complessivo del credito di imposta complessivamente richiesto.

GIROCONTO DI VALUTA: QUANDO NON GENERA PLUSVALENZE TASSABILI

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sul trattamento fiscale in tema di operazioni di giroconto tra due conti correnti intestati allo stesso soggetto, senza cambio valuta e senza acquisto di prodotti finanziari od altre operazioni che sottendono finalità di investimento.

Il 9 dicembre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risoluzione n. 60 riguardante la **tassazione delle plusvalenze** derivanti dal **trasferimento di valute estere** tra conti bancari appartenenti allo stesso individuo, come previsto dall'art. 67 c. 1 lettera c-ter) TUIR.

In particolare, è stato posto il dubbio che tale operazione, ai sensi dell'art. 67 c. 1 lettera c-ter) TUIR, possa essere considerata **prelievo delle valute estere dal deposito o conto corrente** e, quindi, essere assoggettata a tassazione in ordine alle plusvalenze eventualmente realizzate sui differenziali di cambio relativi alla valuta estera considerata.

Secondo l'art. 67 c. 1 lettera c-ter) TUIR le plusvalenze derivanti dal **trasferimento oneroso** di valute estere sono tassabili, compresi i prelievi da depositi o conti correnti. Tuttavia, il medesimo articolo 67 introduce una condizione per assoggettare a tassazione le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valute estere rinvenienti da depositi e conti correnti, stabilendo che concorrono a formare il reddito a condizione che nel periodo d'imposta la giacenza dei depositi e conti correnti complessivamente intrattenuti dal contribuente, calcolata secondo il cambio vigente all'inizio del periodo di riferimento sia superiore a cento milioni di lire (**51.645,69 euro**) per almeno sette giorni lavorativi continui.

Il motivo alla base di questa normativa è garantire che siano tassate solo le significative plusvalenze derivanti da valute detenute a fini di investimento.

Il caso specifico esaminato coinvolge contribuenti che trasferiscono fondi da un conto in valuta estera ad un altro, entrambi detenuti nella stessa valuta ed a nome dello stesso individuo, senza alcuna attività di cambio valutario o di investimento.

Nel dettaglio, si tratta di **operazioni di giroconto** tra due conti correnti intestati allo stesso soggetto, senza cambio valuta e senza acquisto di prodotti finanziari od altre operazioni che sottendono una finalità di investimento. Al riguardo, nel caso di specie, secondo l'Agenzia delle Entrate tali trasferimenti non costituiscono un prelievo tassabile ai sensi dell'art. 67 c. 1 lettera c-ter) TUIR, poiché non soddisfano i criteri per un evento tassabile.

AGEVOLAZIONE PRIMA CASA UNDER 36: QUANDO STIPULARE IL PRELIMINARE D'ACQUISTO

L'agevolazione prima casa under 36 può trovare applicazione in relazione ad atti definitivi stipulati entro la data del 31 dicembre 2024, anche relativi a contratti preliminari sottoscritti e registrati prima dell'entrata in vigore del DL Sostegni-bis (Princ. dir. AE 5 dicembre 2024 n. 5).

L'art. 64 c. 6 DL 73/2021 (DL Sostegni-bis) ha previsto l'esenzione dalle **imposte di registro, ipotecaria e catastale** per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di "prime case" e per gli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse stipulati a favore di soggetti che non hanno ancora compiuto 36 anni di età nell'anno in cui l'atto è rogato e che hanno un valore ISEE **non superiore a 40.000 euro annui**.

Ai fini dell'agevolazione in "prima casa under 36", per **"prime case"** si intendono quelle definite ai sensi della nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al DPR 131/86.

L'agevolazione si applica agli atti stipulati nel periodo compreso tra la data di entrata in vigore DL 73/2021 ed il 31 dicembre 2023. Successivamente, l'art. 3 c. 12-terdecies DL 215/2023 ha ampliato il perimetro temporale dell'agevolazione **"prima casa under 36"** stabilendo che le agevolazioni in oggetto si applicano anche nei casi in cui, entro il termine indicato al comma 9 del citato articolo 64, sia stato sottoscritto e registrato il contratto preliminare di acquisto della casa di abitazione, a condizione che l'atto definitivo, anche nei casi di trasferimento della proprietà da cooperative edilizie ai soci, sia stipulato entro il **31 dicembre 2024**.

La possibilità di applicare l'agevolazione in esame anche in relazione agli atti definitivi stipulati entro il 31 dicembre 2024 è subordinata alla condizione che sia stato sottoscritto e registrato il **contratto preliminare di acquisto della casa di abitazione** entro il termine finale di cui al citato comma 9 dell'articolo 64, ossia entro il 31 dicembre 2023.

Sulla base del tenore letterale della disposizione che ha ampliato l'ambito temporale di applicazione del beneficio, l'agevolazione **"prima casa under 36"** può trovare applicazione, al ricorrere delle altre condizioni previste dalla norma, in relazione agli atti definitivi stipulati entro la data del 31 dicembre 2024 anche relativi a contratti preliminari sottoscritti e registrati prima dell'entrata in vigore dell'art. 64 DL 73/2021.

Considerato che la possibilità di fruire dei benefici anche per gli atti definitivi stipulati entro il 31 dicembre 2024 è subordinata alla condizione che sia stato sottoscritto e registrato il contratto preliminare di acquisto della casa di abitazione entro il 31 dicembre 2023, l'agevolazione si può applicare anche se il contratto preliminare d'acquisto sia stato sottoscritto e registrato prima dell'entrata in vigore del **DL Sostegni-bis**.

LETTERE DI COMPLIANCE: SEGNALAZIONE ANOMALIE IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI

In tema di attività per la promozione dell'adempimento spontaneo per le imprese ed i lavoratori autonomi, l'Agenzia delle Entrate sta inviando, in questi giorni, alcune lettere di compliance. Per far chiarezza, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una FAQ. Ecco cosa bisogna fare.

Il 6 dicembre 2024, l'**Agenzia delle Entrate** ha pubblicato una **FAQ** relativamente al **ricevimento di una comunicazione**, inviata dalla stessa ai contribuenti, su una possibile anomalia del reddito dichiarato, anche se dall'esame della **dichiarazione** non si riscontrano inesattezze.

L'Agenzia delle Entrate risponde che non occorre fare nulla. La comunicazione ricevuta ha un **valore puramente informativo**, non anticipa un'attività di controllo e non richiede di attivarsi per fornire un riscontro all'Agenzia delle Entrate medesima.

Diversamente nel caso in cui, dopo aver ricevuto la comunicazione, si riscontra un'anomalia nella dichiarazione, il sistema tributario mette a sua disposizione diverse possibilità, a cominciare dal **ravvedimento operoso** che, dopo la riforma del sistema sanzionatorio, consente di beneficiare di sanzioni più favorevoli rispetto al passato.

A tale proposito, si ricorda che l'obiettivo della **riforma fiscale** è quello di adottare comportamenti trasparenti dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito di un rapporto collaborativo con i contribuenti. Le lettere di *compliance* in oggetto, inviate dall'Agenzia delle Entrate, rientrano infatti nella normale attività di comunicazione per segnalare anomalie riscontrate nelle dichiarazioni sulla base dei dati in possesso.

Promozione dell'adempimento spontaneo per le imprese ed i lavoratori autonomi

In un'ottica di trasparenza e per far conoscere gli strumenti introdotti dal Legislatore, l'Agenzia delle Entrate condivide preventivamente i dati di cui dispone. L'**intento dell'informativa** è di richiamare l'attenzione sulla possibilità di verificare quanto dichiarato e consentire la correzione in autonomia di eventuali errori.

In quest'ottica, superando il tradizionale rapporto tra fisco e contribuenti, si favorisce l'**adempimento spontaneo** in relazione agli obblighi dichiarativi, in linea con analoghe esperienze già avviate in altri Paesi e coerentemente con le linee tracciate dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (**OCSE**).

Per raggiungere questo obiettivo, l'Agenzia predispone ed invia delle comunicazioni per segnalare eventuali anomalie, destinate ad alcune categorie di contribuenti che possono rimediare agli errori o alle omissioni attraverso l'istituto del ravvedimento operoso (art. 13 D. Lgs. 472/97). Il contribuente, quindi, può regolarizzare la propria posizione mediante la presentazione di una **dichiarazione integrativa**, il versamento delle maggiori imposte, degli interessi e delle sanzioni ridotte.

AGEVOLAZIONE PRIMA CASA: CHIARIMENTI SULLA FRUIZIONE PER IL SOGGETTO AIRE

Un soggetto AIRE che già lavora in Italia ed acquista un immobile in Italia, fruendo dell'agevolazione prima casa ed impegnandosi a trasferire la residenza nel Comune dell'immobile, non può revocare la dichiarazione di trasferimento della residenza e trasferirsi nuovamente all'estero. Lo ha chiarito la Risp. AE 2 dicembre 2024 n. 238.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che un soggetto iscritto all'**AIRE** e rientrato in Italia che, al momento dell'acquisto di un immobile in Italia con l'agevolazione prima casa svolge già la propria attività lavorativa in Italia e nell'atto di acquisto si impegna a trasferire la residenza entro 18 mesi,

non può fruire dell'agevolazione prima casa in quanto non risulta integrato, al momento dell'acquisto dell'immobile, il presupposto di acquirente "trasferito all'estero per ragioni di lavoro".

Si ricorda che i soggetti che si sono trasferiti all'**estero** per **ragioni di lavoro** possono beneficiare dell'**agevolazione prima casa** a condizione che l'**immobile** sia ubicato nel territorio del Comune in cui (Nota 2 bis lett. a tariffa parte I allegata al DPR 131/86):

- l'acquirente ha o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria **residenza**; o
- se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria **attività**; o
- se l'acquirente si è trasferito all'estero per ragioni di lavoro ed abbia risieduto o svolto la propria attività in Italia per almeno 5 anni, nel Comune di nascita od in quello in cui aveva la residenza o svolgeva la propria attività prima del trasferimento. La **dichiarazione** di voler stabilire la residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'**atto di acquisto**.

Pertanto, possono accedere al **beneficio** fiscale in esame le persone fisiche che, contestualmente:

- si siano trasferite all'estero per ragioni di lavoro. Il requisito agevolativo deve ritenersi riferibile a qualsiasi tipologia di rapporto di lavoro (non necessariamente subordinato) e deve sussistere già al momento dell'acquisto dell'immobile. Il trasferimento per ragioni di lavoro verificatosi in un momento successivo all'acquisto dell'immobile non consente, quindi, di avvalersi del beneficio fiscale in questione;
- abbiano risieduto in Italia per almeno 5 anni, o ivi svolto, per il medesimo periodo, la loro attività, anteriormente all'acquisto dell'immobile. A tale proposito si precisa che, con detto termine, si intende ricomprendere ogni tipo di attività, ivi incluse quelle svolte senza **remunerazione**. Si precisa che, per la verifica del requisito temporale della residenza, nonché di quello relativo all'effettivo svolgimento in Italia della propria attività, il quinquennio non deve essere necessariamente inteso in senso continuativo;
- abbiano acquistato l'immobile nel Comune di nascita ovvero in quello in cui avevano la residenza od in cui svolgevano la propria attività prima del trasferimento.

Per fruire dell'agevolazione, devono ricorrere naturalmente anche le condizioni di cui alle lett. b) (assenza di altri **diritti reali** vantati su immobili ubicati nello stesso Comune) e c) (**novità** nel godimento dell'agevolazione) della Nota II bis. Nel caso di specie, l'istante, trasferitosi all'estero ed iscritto all'AIRE, è rientrato in Italia per motivi lavorativi ed ha acquistato un immobile fruendo dell'agevolazione prima casa, impegnandosi a trasferire la residenza nel Comune in cui è ubicato l'immobile. Successivamente, l'istante fa presente di essere interessata al mantenimento della **residenza all'estero** ed all'iscrizione all'AIRE e, dunque, per conservare le agevolazioni in esame, chiede di poter procedere alla **rettifica** della dichiarazione precedentemente resa in relazione al **trasferimento della residenza**. Il mancato rispetto dell'impegno assunto in atto a trasferire la residenza, entro 18 mesi, nel Comune ove è ubicato l'immobile, comporta la decadenza dalle agevolazioni fruite per l'acquisto della prima casa. Con la Ris. 31 ottobre 2011 n. 105/E, è stato chiarito che, laddove sia ancora pendente il termine di 18 mesi per il trasferimento della residenza, l'acquirente che si trovi nelle condizioni di non poter rispettare l'impegno assunto, anche per motivi personali, può revocare la dichiarazione di intenti formulata nell'atto di acquisto dell'immobile, presentando un'apposita **istanza** all'Ufficio presso il quale l'atto è stato registrato e chiedendo la **riliquidazione** dell'imposta assolta in sede di registrazione, senza applicazione di sanzioni.

CORSI DI SPORT INVERNALI: LA FATTURA NON E' OBBLIGATORIA

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 284 del 4 dicembre 2024 il Decreto MEF che stabilisce l'esonero dall'obbligo di emissione della fattura per l'erogazione di corsi di sport invernali.

Il decreto del **Ministero dell'Economia e delle Finanze** del 22 novembre 2024, che è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 284 del 4 dicembre 2024, ha stabilito che per i **corsi di sport invernali** l'emissione della **fattura** non è obbligatoria se non richiesta dal **cliente** non oltre il momento di effettuazione dell'operazione.

Nel dettaglio si tratta delle **prestazioni** di cui al numero 1-septies) della tabella A Parte II-bis del DPR 633/72 relative all'erogazione di corsi di attività sportiva invernale, come individuata dalle **Federazioni** di sport invernali riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI), impartiti, anche in forma organizzata, da soggetti iscritti in appositi **albi** regionali o nazionali; a tali prestazioni si applica l'**aliquota IVA** del 5%.

Si ricorda che l'**esonero** dall'obbligo di **emissione** della **fattura** nel caso in cui essa non sia richiesta dal cliente è previsto ai sensi dell'art. 22 DPR 633/72 per:

- le cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio od in forma ambulante;
- le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica;
- le prestazioni di trasporto di persone, nonché di veicoli e bagagli al seguito;
- le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico, in forma ambulante o nell'abitazione dei clienti;
- le prestazioni di custodia ed amministrazioni di titoli e per gli altri servizi resi da aziende od istituti di credito e da società finanziarie o fiduciarie;
- le operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 5) ed ai numeri 7), 8), 9), 16) e 22) dell'art. 10 DPR 633/72;
- l'attività di organizzazione di escursioni, visite della città, giri turistici ed eventi similari, effettuata dalle agenzie di viaggi e turismo;
- le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione;
- le prestazioni di gestione del servizio delle lampade votive nei cimiteri.

DL ANTICIPI: PUBBLICATA LA LEGGE DI CONVERSIONE DEL COLLEGATO FISCALE

Pubblicata in Gazzetta Ufficiale 12 dicembre 2024 n. 291, la Legge di conversione (L. 189/2024) del DL Anticipi collegato alla Manovra 2025. Le principali novità riguardano: ravvedimento speciale, concordato biennale, bonus Natale, versamento della seconda rata di acconto delle imposte dirette e bonus ZES.

La Legge di conversione (L. 189/2024) del **DL Anticipi** (DL 155/2024) è stata pubblicata in **Gazzetta Ufficiale** del 12 dicembre 2024 n. 291. Tra i principali interventi si segnalano:

- **ravvedimento speciale** (art. 7);
- **concordato preventivo biennale** (art. 7-bis e art. 7-quinquies);
- **bonus Natale** (art. 7-ter);
- rinvio del versamento della **seconda rata di acconto delle imposte dirette** (art. 7-quater);
- credito d'imposta per **investimenti nella ZES** per il Mezzogiorno (art. 8).

Ravvedimento speciale (art. 7)

Una delle più importanti novità è l'intervento operato dal Legislatore sul DL 113/2024 conv. in L. 143/2024 (c.d. **Decreto Omnibus**) in materia di **ravvedimento speciale**. All'art. 2-quater del Decreto, infatti, era stato aggiunto un nuovo comma, il 6-bis, il quale consentiva originariamente l'accesso al ravvedimento speciale ai soggetti che hanno applicato gli **ISA** e che hanno aderito al **concordato preventivo biennale** (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 causa di esclusione dall'applicazione degli ISA correlata alla **diffusione del COVID-19** (lett. a) o la sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività (lett. b). Ebbene, in sede di conversione del DL 155/2024 è stato introdotto un nuovo elemento a questo elenco, la lett. b-bis), il quale contempla l'accesso anche nel caso in cui ricorra una causa di esclusione dall'**applicazione degli ISA** correlata all'esercizio di due o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo ISA, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati (c.d. **imprese multiattività**).

Risulta modificato, inoltre, il regime introdotto dal comma 6-quater, il quale prevedeva senza particolari condizioni che le **imposte sostitutive delle imposte sui redditi** e delle relative addizionali, nonché dell'IRAP, determinate con le modalità sopracitate, fossero diminuite del 30%. Ad oggi, invece, la norma prevede che a questo meccanismo faccia eccezione l'ipotesi di cui all'art. 6-bis lett. b-bis) (ossia quella di nuova introduzione segnalata in precedenza).

Infine, è stato chiarito che, per i soggetti di cui all'art. 5 TUIR (società semplici, in nome collettivo ed in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato alle quali si applica il **regime di trasparenza**) e di cui agli artt. 115 e 116 TUIR (società di capitali che abbiano optato per la trasparenza fiscale), il **versamento** dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali può essere anche eseguito dalla società od associazione in luogo dei singoli soci od associati. Questa disposizione è certamente intervenuta per rispondere ad una criticità: in passato, infatti, ai fini dell'**adozione del ravvedimento**, relativamente alle Imposte sui redditi e delle relative addizionali, occorreva che tutti i singoli soci esercitassero l'opzione, tramite modello F24, limitatamente alla propria quota e, pertanto, la procedura non poteva correttamente perfezionarsi se non a seguito della presentazione di ciascuno dei modelli afferenti al versamento complessivo.

Concordato preventivo biennale (art. 7-bis e art. 7-quinquies)

Nella sistematica della Legge di conversione in commento, assumono grande rilevanza anche le disposizioni specificatamente dettate in materia di **concordato preventivo biennale**. Infatti, per i soggetti che non hanno aderito al CPB entro il **31 ottobre 2024**, ma che hanno validamente presentato la **dichiarazione dei redditi**, il termine è stato esteso al **12 dicembre 2024**, mediante la presentazione di una **dichiarazione integrativa**. L'esercizio di tale facoltà, però, non è consentito nei casi in cui nella predetta dichiarazione integrativa siano indicati un minore imponibile o, comunque, un minore debito d'imposta ovvero un maggiore credito rispetto a quelli riportati nella dichiarazione originaria.

Inoltre, è stata chiarita la portata di una delle condizioni di esclusione (di cui all'art. 11 c. 1 lett. b-quater) e di cessazione (di cui all'art. 21 c. 1 lett. b-ter) di cui al D. Lgs. 13/2024. Infatti, mentre

prima la norma si limitava a prevedere l'esclusione o la decadenza dal CPB nel caso in cui la società o l'ente fosse interessato da **operazioni di fusione, scissione, conferimento**, ovvero, limitatamente alle società semplici, in nome collettivo ed in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato alle quali si applica il regime di trasparenza, da modifiche della compagine sociale, ora viene chiarito che tale ultimo cambiamento deve riguardare un aumento del numero dei soci o degli associati, salvo il subentro di due o più eredi nel caso di decesso di un membro.

Bonus Natale (art. 7-ter)

Per quanto attiene ai benefici per i lavoratori dipendenti di cui all'art. 2-bis del **Decreto Omnibus** (c.d. **Bonus Natale**), le condizioni di accesso all'indennità di **100 euro** prevista dalla norma sono congiuntamente:

- un reddito complessivo del lavoratore **non superiore a 28.000 euro**;
- il lavoratore deve avere almeno un figlio, anche se nato fuori del matrimonio, riconosciuto, adottivo, affiliato od affidato, che si trova nelle condizioni previste dall'art. 12 c. 2 TUIR;
- l'imposta lorda determinata sui **redditi da lavoro dipendente percepiti dal lavoratore** (ad esclusione delle pensioni di ogni genere e degli assegni ad esse equiparati) deve essere di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi dell'art. 13 c. 1 TUIR.

L'indennità non può spettare cumulativamente tra coniugi, non legalmente od effettivamente separati, o tra conviventi di fatto.

Rinvio del versamento della seconda rata di acconto delle imposte dirette (art. 7-quater)

Per quanto attiene al rinvio del **versamento della seconda rata di acconto delle imposte dirette**, per il solo periodo d'imposta 2024, le **persone fisiche titolari di partita IVA** che nel periodo d'imposta precedente hanno dichiarato ricavi o compensi **di ammontare non superiore a 170.000 euro** possono effettuare il versamento della seconda rata di acconto dovuto in base alla dichiarazione dei redditi, (con esclusione dei contributi previdenziali ed assistenziali e dei premi assicurativi dovuti dall'INAIL) **entro il 16 gennaio** dell'anno successivo, oppure in cinque rate mensili di pari importo. In sostanza, 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.

Per i **titolari di reddito agrario**, che siano anche titolari di reddito d'impresa, il limite di ricavi e compensi si intende riferito al volume d'affari.

Credito d'imposta per investimenti nella Zona economica speciale per il Mezzogiorno (art. 8)

Sono state apportate anche alcune modifiche alla disciplina del credito d'imposta per la **Zona economica speciale per il Mezzogiorno** (c.d. **ZES unica**). Infatti, al fine di consentire il riequilibrio dei Piani economici finanziari delle concessioni aventi per oggetto la progettazione, la costruzione e la gestione di un'infrastruttura passiva a banda ultra-larga nelle aree bianche delle regioni Lazio, Sicilia e Calabria, il Ministro delle Imprese e del Made in Italy sarà autorizzato ad erogare al soggetto attuatore, all'esito della procedura amministrativa, un contributo nel limite complessivo di 50 milioni di euro per l'anno 2024.

Infine, i contribuenti che intendono beneficiare del bonus in questione hanno avuto la possibilità di indicare nella **comunicazione integrativa** ulteriori investimenti realizzati nel periodo compreso **tra**

il 1° gennaio 2024 ed il 15 novembre 2024, rispetto a quelli risultanti dalla comunicazione originaria presentata.

IVA PER IL NO PROFIT: REGIME DI ESENZIONE IN VIGORE DAL 2026

Il 9 dicembre 2024, il Consiglio dei Ministri, con l'approvazione dello schema di DL recante disposizioni urgenti in termini normativi (c.d. DL Milleproroghe), ha previsto un ulteriore slittamento al 2026 dell'entrata in vigore dell'esenzione IVA per gli Enti del terzo settore.

Slitta al 2026 il regime di esenzione IVA per le operazioni realizzate dagli enti associativi

Lo schema del DL **Milleproroghe** approvato il 9 dicembre 2024 dal **Consiglio dei Ministri** prevede lo slittamento al **2026** dell'entrata in vigore del nuovo **regime di esenzione IVA** per le operazioni realizzate dagli **enti associativi**.

Ci si era illusi che il 1° gennaio 2025 avremmo visto l'**adozione delle norme IVA** definitive per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona.

La **direttiva europea per l'imposta sul valore aggiunto**, sin dalla “sesta” del 1977 (77/388/CEE) non contiene alcuna deroga di natura soggettiva, ma solo delle esenzioni obbligatorie (“gli Stati esentano”), ora nell'art. 132 paragrafo 1 della direttiva 2006/112/CE per:

- lett. l): le **prestazioni di servizi** e le **cessioni di beni** loro strettamente connesse effettuate nei confronti dei propri membri nel loro interesse collettivo, dietro pagamento di quote fissate in conformità dello statuto, da organismi senza fini di lucro, che si prefiggono obiettivi di natura politica, sindacale, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica, purché tale esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza;
- lett. m): talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica **dello sport** o dell'**educazione fisica**, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica.

Dal punto di vista dei principi cardine della **Corte di Giustizia**, neutralità, effettività e proporzionalità, nulla cambia nel gettito dell'imposta: con l'esclusione soggettiva del nostro ordinamento, l'IVA non è dovuta, e non è detraibile sugli acquisti, esattamente come avverrebbe nel caso in cui questi enti avessero soggettività IVA, con un volume d'affari esente.

La differenza consiste negli adempimenti connessi con la **titolarità della partita IVA**, che sarebbero eccessivi per gli enti di modesta dimensione. Ma basterebbe concedere il regime di franchigia IVA per ricavi commerciali sino a 85.000 euro, utilizzando tutte le agevolazioni previste dalla direttiva, come la non iscrizione all'IVA per questi soggetti.

Su questo si innesta il blocco di piena operatività del codice del Terzo settore (qui ormai stiamo entrando nell'ottavo anno del regime transitorio), in attesa di una sostanzialmente inutile autorizzazione del Consiglio europeo per alcune agevolazioni che si potrebbero configurare come aiuti di Stato: il **Social Bonus** (art. 81 del CTS, per favorire il riutilizzo di immobili), il *Social lending* (art. 79, ritenuta ridotta per i finanziamenti), il regime di franchigia IVA, connesso con quello forfetario per le organizzazioni di volontariato e di promozione sociale, con soglia sino a 130.000 euro di proventi commerciali. In risposta ad un'interrogazione del parlamentare europeo Marco Zanni, presentata il 17 gennaio 2024, per sollecitare l'autorizzazione prevista dal nostro

codice, la veloce risposta (15 febbraio 2024) della vicepresidente della Commissione, Margrethe Vestager, afferma testualmente che “ad oggi non è stata trasmessa alcuna notifica relativa alle misure di cui all'interrogazione scritta. La Commissione non è pertanto in grado di esprimersi nello specifico su tali misure”. In queste norme del 2017, tuttora sospese, c'è anche l'introduzione nell'art. 10 DPR 633/72 (legge IVA), del vincolo per concedere l'esenzione solo agli enti del Terzo settore di natura non commerciale, in un contesto in cui questo regime compete anche agli enti lucrativi, come nel caso delle **prestazioni di ricovero e cura**. Si tratta di un enorme errore, di trasposizione dell'esenzione concessa alle ONLUS, esenzione già fuorviante sin dal D. Lgs. 460/97, in quanto la collocazione di questo soggetto nell'art. 10 non aveva alcun senso, in quanto fanno fede per l'esenzione gli stessi requisiti di un qualsiasi soggetto d'imposta, quello cioè di essere autorizzato, riconosciuto, convenzionato per l'esercizio di queste attività.

Osservazioni

Il protrarsi delle norme sospese sta complicando la consultazione di quelle applicabili: la banca dati del Ministero delle Finanze indica che queste novità sono già effettive dal 21 dicembre 2021, senza alcuna nota a margine dell'art. 4 e dell'art. 10 DPR 633/72. Nelle banche dati editoriali, il susseguirsi di modifiche e rinvii, evidenziate nelle note a margine, rende estremamente difficile capire quali disposizioni siano oggi vigenti.

Nel frattempo, si è adottato un pacchetto di misure transitorie. La prima per le società sportive dilettantistiche (SSD) che, pur essendo società commerciali (società a responsabilità limitata o cooperative) si erano considerate escluse dall'applicazione dell'imposta, applicando la normativa delle associazioni, in base alla risposta di alcune Direzioni Regionali delle entrate, mai convalidate a livello centrale. Il DL 113/2024 (L. 143/2024) all'art. 3 convalida la scelta della **non soggettività IVA** da parte delle SSD, che “può essere applicata” (quindi non è la regola di rispetto della normativa) sino all'entrata ad effetto delle norme, ora rinviate.

Nello stesso decreto 113 l'art. 5 concede l'aliquota 5% per le lezioni di sport invernali impartite, anche in forma organizzata, da iscritti in appositi albi regionali o nazionali, nella misura in cui tali corsi non siano esenti dall'**imposta sul valore aggiunto**. Cioè, sono imponibili se non sono esenti. Anzi i commi 2 e 3 giustificano sino all'entrata ad effetto delle norme che stanno per essere differite, tutti gli altri possibili comportamenti, nel caso in cui queste lezioni siano state vendute da ASD o da SSD.

RISCOSSIONE: DAL 2025 PAGAMENTI RATEALI PIU' FAVOREVOLI PER I CONTRIBUENTI

Dal 1° gennaio 2025 entra in vigore il Decreto sulla Riscossione (D. Lgs. 110/2024) che prevede nuove forme di pagamenti rateali più favorevoli per contribuenti in difficoltà finanziaria. Novità anche per la pianificazione delle attività dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

Nel contesto della **Riforma fiscale** intervenuta hanno assunto rilevanza tutt'altro che marginale gli interventi messi a punto dal Legislatore in materia di **riscossione esattoriale**. In particolare, in attuazione dell'art. 18 L. 111/2023 (Delega al Governo per la riforma fiscale), recante i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione, è stato pubblicato, nella Gazzetta Ufficiale n. 184 del 7 agosto 2024, il D. Lgs. 110/2024. Quest'ultimo ha previsto l'introduzione di diverse novità tra le quali:

- nuove forme di **pagamenti rateali** più favorevoli per contribuenti in difficoltà finanziaria;

- **pianificazione annuale** delle attività dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, finalizzata ad una maggiore efficacia ed efficienza del suo operato;
- modifiche alle condizioni di accesso e di funzionamento dei piani di rateizzazione concedibili dall'Agente della riscossione;
- ampliamento dell'ambito di applicazione oggettivo dell'**accertamento esecutivo**;
- razionalizzazione delle procedure e degli adempimenti connessi all'erogazione dei **rimborsi fiscali** da parte dell'Agenzia delle Entrate in presenza dell'iscrizione a ruolo di debiti a carico dei beneficiari.

Nonostante il Decreto in questione sia entrato in vigore già da diversi mesi, il Legislatore ne ha previsto il differimento degli effetti, relativamente ad alcune rilevanti disposizioni, **a decorrere dal 1° gennaio 2025**. Si segnalano, in proposito, le novità per i **pagamenti rateali** ed un novero di obblighi posti in capo all'**Agente della riscossione**, nonché l'importante disciplina sul discarico automatico dei ruoli.

Novità per i pagamenti rateali

Il pagamento delle somme iscritte a ruolo di **importo inferiore o pari a 120.000 euro** può essere rateizzato fino ad un massimo di:

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

In questo caso non è necessario documentare la situazione di obiettiva difficoltà.

Invece, nel caso in cui occorra documentare la **situazione di obiettiva difficoltà finanziaria**, il contribuente, per importi fino a 120.000 euro di debito, potrà beneficiare delle seguenti rateizzazioni:

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

In caso di **importi superiori a 120.000 euro** ed in presenza di documenti che attestino la situazione di obiettiva difficoltà, potrà essere concessa una ripartizione delle somme iscritte a ruolo fino ad un **massimo di 120 rate mensili**, indipendentemente dalla data di presentazione della richiesta.

Pianificazione annuale delle attività dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione e discarico automatico dei ruoli

Dal 1° gennaio 2025 l'Agente della riscossione dovrà svolgere le **attività di riscossione delle quote** affidategli assicurando la salvaguardia dei crediti per mezzo di una serie di obblighi a suo carico: il tempestivo tentativo di notificazione della cartella di pagamento non oltre il nono mese successivo a quello di affidamento del carico (o nel più ampio termine previsto dalle norme di legge disciplinanti gli effetti di eventi eccezionali); secondo le medesime modalità, il tentativo di notificazione degli atti interruttivi della **prescrizione del credito**; la gestione delle attività di recupero coattivo conformemente alla pianificazione annuale di cui all'art. 1; infine, la trasmissione telematica all'ente creditore, entro la fine di ogni mese e secondo le ulteriori modalità stabilite con Decreto del MEF, dei flussi informativi concernenti lo stato delle procedure relative alle singole quote, nonché le riscossioni effettuate nel mese precedente.

Dal 1° gennaio 2025, inoltre, saranno applicabili le disposizioni previste per il **discarico automatico dei ruoli**, in base alle quali le **quote affidate all'Agenzia delle Entrate-Riscossione** a partire da tale data, e non riscosse entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di affidamento, saranno automaticamente discaricate secondo quanto stabilito con Decreto del MEF.

In ogni caso, la nuova disciplina consente all'Agente della riscossione di trasmettere in qualsiasi momento all'ente titolare del credito la comunicazione di discarico anticipato delle suddette quote, in relazione alle quali vengano rilevati la chiusura del fallimento o della liquidazione giudiziale, **l'assenza di beni del debitore** suscettibili di poter essere aggrediti a seguito di accessi effettuati prima del discarico oppure la mancanza di nuovi beni rispetto a quelli con riferimento ai quali, nel biennio precedente, le attività di recupero siano state esaurite con esito parzialmente o totalmente infruttuoso. Il **discarico automatico**, almeno temporaneamente, non sarà generalizzato.

L'art. 4 del Decreto, infatti, prevede una serie di deroghe al regime di cui sopra, come, ad esempio, nel caso in cui al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di affidamento risulti sospesa la **riscossione** o pendano ancora procedure esecutive o concorsuali. Ulteriori somme escluse dalla disciplina sopra descritta saranno le risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea, nonché le cifre dovute a titolo di recupero degli aiuti di Stato. In questo quadro, assume grande rilevanza sistematica l'art. 5 del Decreto, il quale chiarisce come al discarico automatico non consegua **l'estinzione del debito**, il quale ben potrà essere riscosso coattivamente tramite una procedura gestita direttamente dall'ente impositore od indirettamente per mezzo dell'affidamento ad un novero di soggetti per la cui individuazione si rimanda al D. Lgs. 446/97. Questo, ovviamente, finché il relativo **diritto di credito** non sarà prescritto; a tal fine, il termine di decorrenza deve essere computato dall'ultimo atto notificato anteriormente al discarico automatico.

DIRITTI DI USUFRUTTO, RENDITE E PENSIONI: MODALITA' DI CALCOLO PER IL 2025

Il MEF ha pubblicato il DM 27 dicembre 2024, in corso di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, concernente l'adeguamento delle modalità di calcolo dei diritti di usufrutto e delle rendite o pensioni per l'anno 2025. Vediamo cosa prevede il decreto.

L'emanazione del **DM 27 dicembre 2024** è prevista dal testo unico delle disposizioni concernenti **l'imposta di registro** e dal testo unico delle disposizioni concernenti **l'imposta sulle successioni e donazioni**, come modificati dal D. Lgs. 139/2024.

Il provvedimento è rivolto ad armonizzare le modalità di calcolo dei valori dei diritti di usufrutto e delle **rendite e pensioni**, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro e dell'imposta sulle successioni e donazioni.

L'attuale quadro normativo individua nel **saggio legale di interesse** il criterio di riferimento per la determinazione dei coefficienti da utilizzare per il **calcolo del valore della rendita o pensione vitalizia e dell'usufrutto** a vita. In tal modo il legislatore ha riconosciuto, di fatto, la natura convenzionale dei coefficienti indicati nel prospetto oggetto di modifica senza porre vincoli di natura attuariale alle variazioni periodiche dei coefficienti medesimi.

Al riguardo, occorre considerare che il D. Lgs. 139/2024 ha introdotto il comma 5-ter all'articolo 46 TUR ed il comma 1-ter all'articolo 17 del TUS in base ai quali è stabilito che, ai fini della determinazione dei valori di cui ai commi 2 e 5-bis dell'articolo 46 TUR e di cui ai commi 1 e 1-bis dell'articolo 17 TUS, non può essere assunto un **saggio legale d'interesse inferiore al 2,5%**. Ciò al

fine di evitare che l'oscillazione della misura del saggio legale di interessi porti a risultati non conformi al principio costituzionale di capacità contributiva ex articolo 53 Cost.

Ciò premesso, considerato che il decreto 10 dicembre 2024 del Ministro dell'Economia e delle Finanze, pubblicato nella **Gazzetta Ufficiale** n. 294 del 16 dicembre 2024, ha fissato il saggio degli interessi legali per l'anno 2025 nella misura del 2%, il prospetto dei coefficienti di cui agli articoli 46, comma 5-bis, TUR e 17, comma 1-bis, TUS, nonché il valore del multiplo dell'annualità indicato al comma 2, lettera a) dell'articolo 46 TUR ed al comma 1, lettera a) dell'articolo 17, TUS è determinato assumendo come valore di riferimento la misura del 2,5%, che – così come evidenziato nella Relazione illustrativa del D. Lgs. 139/2024 – corrisponde al saggio legale degli interessi stabilito per l'anno 2024 con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 29 novembre 2023, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 288 del 11 dicembre 2023. Ciò considerato, non è allegato al decreto alcun prospetto dei coefficienti, rinviandosi all'allegato 1 D. Lgs. 139/2024.

RATEIZZAZIONE DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO: AGGIORNATA LA GUIDA

È stata aggiornata la guida dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, che era stata pubblicata a maggio 2024, relativa alla rateizzazione delle cartelle di pagamento. Nell'aggiornamento è stata eliminata la percentuale dell'interesse di rateizzazione, che si applica nella misura tempo per tempo vigente.

L'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha aggiornato la guida sulla rateizzazione delle cartelle di pagamento, eliminando al par. 8.1 la percentuale dell'**interesse di rateizzazione**, che nella versione della guida di maggio era pari al 4,5% per ruoli di natura erariale ed al 10,5% per ruoli previdenziali.

La guida è disponibile sia sul sito AE che sul sito AdeR e contiene tutte le informazioni su come chiedere ed ottenere la rateizzazione delle **cartelle di pagamento** o la proroga di una dilazione in corso, come presentare la domanda, quali sono le modalità di pagamento delle rate e gli effetti della rateizzazione o dell'eventuale decadenza.

Si ricorda che AdeR, per semplificare e facilitare gli adempimenti dei contribuenti, è impegnata in un percorso che prevede il potenziamento dei servizi e la semplificazione delle modalità di fruizione.

Una delle prime linee di intervento è quella relativa al pagamento dei debiti. Infatti, per consentire ai contribuenti che vogliono mettersi in regola con il versamento delle somme richieste da AdeR in avvisi e cartelle di pagamento, ma non riescono a pagare in un'unica soluzione, è prevista la rateizzazione delle somme da versare in più rate.

In particolare, l'art. 19 DPR 602/73 e l'art. 26 D. Lgs. 46/99 attribuiscono all'Agente della riscossione il potere di dilazionare il pagamento delle somme iscritte a ruolo.

I contribuenti possono chiedere ad AdeR di rateizzare le somme da versare in base all'ammontare del debito ed alle condizioni economiche dichiarate o documentate.

Rateizzazione ordinaria entro i 120.000 euro

Le rateizzazioni ordinarie permettono di dilazionare il debito, di qualunque importo, fino ad un massimo di 6 anni (72 rate).

Se la somma che si intende rateizzare è inferiore a 120.000 euro, è possibile farlo direttamente online con il servizio “**Rateizza adesso**”, disponibile nell'area riservata, senza dover presentare alcuna documentazione.

La soglia è riferita ad ogni singola richiesta di rateizzazione.

In alternativa, bisogna compilare il modello di richiesta R1, da inviare via Pec insieme alla documentazione di riconoscimento.

Rateizzazione ordinaria sopra i 120.000 euro

Se l'importo che si intende dilazionare supera i 120.000 euro, la domanda di rateizzazione ordinaria in 72 rate va presentata via Pec, allegando anche la documentazione che attesti la “temporanea situazione di obiettiva difficoltà economica”.

Rateizzazione straordinaria

Se il contribuente si trova in una comprovata e grave situazione legata alla congiuntura economica, può chiedere una rateizzazione straordinaria, che permette di dilazionare il debito, di qualunque importo, fino ad un massimo di 10 anni (120 rate). In questo caso, insieme al modulo di richiesta, bisogna allegare la documentazione che attesti la presenza del requisito di difficoltà.

Rateizzazione in proroga

Se il contribuente dimostra di aver subito un peggioramento della situazione di obiettiva difficoltà economica dopo la concessione della prima rateizzazione, può richiederne la proroga, una sola volta. La proroga può essere ordinaria, fino ad un massimo di 72 rate, o straordinaria, fino ad un massimo di 120 rate.

RAPPRESENTANTE FISCALE ED OBBLIGO DI GARANZIA

Con Decreto 9 dicembre 2024 del MEF, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 19 dicembre 2024 n. 297, sono stabilite le forme e la durata della garanzia che deve essere prestata dai rappresentanti fiscali. Con un successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno stabilite le modalità operative.

I soggetti in possesso dei requisiti previsti dall'art. 8 c. 1 lett. a), b), c) e d) DM 31 maggio 1999 possono assumere il ruolo di **rappresentante fiscale** (di cui all'art. 17 c. 3 DPR 633/72) previo rilascio di un'idonea garanzia secondo le modalità stabilite dal decreto del MEF del 9 dicembre 2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 297 del 19 dicembre 2024.

La garanzia deve essere prestata sotto forma di:

- cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato; o
- fideiussione bancaria; o
- polizza fideiussoria.

La garanzia viene rilasciata in favore del direttore pro tempore della Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del soggetto che intende assumere il ruolo di rappresentante fiscale. Viene consegnata di persona presso la medesima Direzione provinciale.

Per quanto riguarda la durata, la garanzia deve essere prestata per un periodo minimo di **48 mesi** a partire dalla data di assunzione del ruolo di rappresentante fiscale. Il ruolo di rappresentante fiscale si intende assunto a partire dalla data di consegna della garanzia stessa alla Direzione provinciale competente in ragione del domicilio fiscale del rappresentante fiscale.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da adottare entro **120 giorni** dalla pubblicazione in GU del decreto in commento, saranno definite le modalità operative. I soggetti che, alla data di pubblicazione del provvedimento, già operano come rappresentanti fiscali entro 60 giorni devono attestare il possesso dei requisiti soggettivi e devono prestare un'idonea garanzia.

I riferimenti dei rappresentanti fiscali che sono in possesso dei requisiti soggettivi e che hanno prestato l'idonea garanzia possono poi essere consultati sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

PIANO TRANSIZIONE 5.0, CFC E SOCIAL BONUS: ISTITUITI I CODICI TRIBUTO

L'Agenzia delle Entrate, con Ris. 18 dicembre 2024 nn. 63, 64 e 65, ha istituito i codici tributo rispettivamente in materia di Piano Transizione 5.0, Controlled Foreign Companies (CFC) e delle erogazioni liberali al Terzo settore (Social bonus).

Piano Transizione 5.0

Per poter fruire del bonus previsto dal “Piano Transizione 5.0” (art. 38 DL 19/2024) a favore delle imprese che effettuano investimenti finalizzati a realizzare al loro interno il processo di transizione digitale ed energetica, l'Agenzia delle Entrate, con la Ris. AE 18 dicembre 2024 n. 63, ha istituito il codice tributo 7072.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, entro il 31 dicembre 2025, presentando il modello F24 unicamente tramite i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. L'ammontare non ancora utilizzato a tale data può essere riportato in avanti ed è utilizzabile in cinque **quote annuali** di pari importo.

Controlled Foreign Companies (CFC)

L'art. 3 D. Lgs. 209/2023 ha introdotto all'art.167 TUIR un regime opzionale di tassazione alternativa per le imprese estere controllate (CFC).

Per il versamento dell'imposta sostitutiva tramite modello F24, l'Agenzia delle Entrate, con la Ris. AE 18 dicembre 2024 n. 64, ha istituito i seguenti codici tributo:

- 4077 - Acconto I rata (IRPEF);
- 4078 - Acconto II rata o acconto in unica soluzione (IRPEF);
- 4079 - Saldo (IRPEF);
- 4080 - Acconto I rata (IRES);
- 4081 - Acconto II rata o acconto in unica soluzione (IRES);
- 4082 - Saldo (IRES).

Erogazioni liberali al Terzo settore (Social bonus)

Per l'utilizzo in compensazione del bonus pari al 65% delle erogazioni liberali in denaro effettuate a favore degli enti del Terzo settore (Social bonus) – tra quelli che hanno presentato al Ministero del

Lavoro e delle Politiche Sociali un progetto per recuperare gli immobili pubblici inutilizzati ed i beni mobili ed immobili confiscati alla criminalità organizzata a loro assegnati e da loro utilizzati non commercialmente – il codice tributo istituito dall'Agenzia delle Entrate, con la Ris. AE 18 dicembre 2024 n. 65, è il 7037.

ADEMPIMENTO COLLABORATIVO: QUALI SONO I REQUISITI DEL TCF (TAX CONTROL FRAMEWORK)

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 17 dicembre 2024 n. 295, il Decreto Ministeriale MEF 6 dicembre 2024 che definisce i requisiti del sistema di controllo del rischio fiscale e la modalità di presentazione della domanda.

Il Decreto Ministeriale MEF 6 dicembre 2024, pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 17 dicembre 2024 n. 295, disciplina i requisiti soggettivi ed essenziali del sistema di controllo del **rischio fiscale**.

Requisiti soggettivi

Possono presentare domanda di adesione al regime le seguenti categorie di contribuenti:

- i soggetti (residenti e non) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a determinate soglie, ossia 750 milioni di euro dal 2024, 500 milioni di euro dal 2026 e 100 milioni di euro dal 2028 (la perdita di tali requisiti dimensionali non sarà valutata ai fini dell'ammissione o permanenza nel regime qualora derivi da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo);
- i contribuenti che danno esecuzione alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti, indipendentemente dall'ammontare del volume d'affari o dei ricavi;
- i contribuenti che appartengono al medesimo gruppo di imprese, a condizione che almeno un soggetto del gruppo possieda i requisiti dimensionali di cui sopra e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale certificato;
- i contribuenti facenti parte di un gruppo IVA, qualora almeno uno dei soggetti partecipanti al gruppo IVA abbia aderito o sia stato ammesso al regime di adempimento collaborativo.

Per i contribuenti rientranti nella seconda categoria, sarà possibile presentare l'istanza di ammissione al regime a partire dalla data in cui viene effettuato il primo **adempimento fiscale** connesso alla corretta esecuzione della risposta all'interpello; per quanto attiene, invece, ai soggetti della terza e quarta categoria, ciascun contribuente del gruppo dovrà presentare autonoma domanda di ammissione al regime.

Requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale

Il sistema deve rispettare i seguenti requisiti:

- la presenza di una strategia fiscale, chiara e documentata, degli obiettivi dei vertici aziendali in materia;
- la presenza di una chiara attribuzione di ruoli, a persone con adeguate competenze ed esperienze, secondo criteri di separazione dei compiti e con l'esplicitazione delle responsabilità connesse;

- la previsione di efficaci procedure per lo svolgimento delle attività di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio;
- la previsione di efficaci procedure di monitoraggio;
- l'attitudine ad adattarsi ai cambiamenti interni ed esterni all'impresa;
- l'invio di una relazione, con cadenza almeno annuale, agli Organi di gestione, finalizzata all'esame ed alle valutazioni conseguenti;
- la previsione di una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali.

SAGGIO INTERESSI LEGALI: DETERMINATA LA PERCENTUALE PER IL 2025

Il MEF, con il Decreto 10 dicembre 2024 pubblicato in GU, ha stabilito che la misura del saggio degli interessi legali per il 2025 è pari al 2% in ragione d'anno; scende, quindi, rispetto al 2024 in cui era fissata al 2,5%.

Con il decreto del MEF del 10 dicembre 2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 294 del 16 dicembre 2024, è stabilito che la misura del saggio degli interessi legali (di cui all'art. 1284 c.c.) è fissata al 2% in ragione d'anno, con decorrenza dal 1° gennaio 2025.

Si ricorda che il saggio degli interessi legali è determinato non oltre il 15 dicembre dell'anno precedente a quello cui il saggio si riferisce.

La misura può essere modificata annualmente, sulla base:

- del rendimento medio annuo lordo dei titoli di Stato di durata non superiore a 12 mesi;
- del tasso di inflazione registrato nell'anno.

Se entro il 15 dicembre non è fissata una nuova misura del saggio, questo rimane invariato per l'anno successivo.

Gli interessi superiori alla misura legale devono essere determinati per iscritto.

Proprio a causa dell'inflazione registrata negli anni precedenti, la misura del saggio degli interessi legali era passata dall'1,25% del 2022 al 5% nel 2023 e scesa al 2,5% nel 2024.

INVESTIMENTI 4.0: QUANDO PRESENTARE LA COMUNICAZIONE DI COMPLETAMENTO DELL'INVESTIMENTO

La trasmissione della comunicazione preventiva è un adempimento prodromico alla presentazione di una comunicazione aggiornata al completamento degli investimenti ed entrambe sono propedeutiche alla fruizione in compensazione dei crediti (Risp. AE 16 dicembre 2024 n. 260).

La risposta dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta del 16 dicembre 2024 n. 260, precisa che:

1) per gli investimenti realizzati **dal 1° gennaio 2024 al 29 marzo 2024**, il contribuente è tenuto a trasmettere la sola comunicazione di completamento degli investimenti;

2) per gli investimenti effettuati a decorrere dall'entrata in vigore del DL 39/2024 (in data **30 marzo 2024**), il contribuente è tenuto:

- alla **preventiva comunicazione**, in via telematica, del loro ammontare complessivo e della presunta fruizione negli anni del credito. A tale scopo, va compilato ed inviato l'apposito modulo disponibile sul sito del Gestore dei Servizi Energetici (GSE);
- alla **trasmissione**, una volta completati gli investimenti, di un'altra comunicazione al GSE, per aggiornare le informazioni fornite in via preventiva.

Tuttavia, non viene disposto che le comunicazioni in oggetto siano effettuate entro un termine perentorio a pena di decadenza, con l'effetto che alle stesse non può dirsi subordinata la maturazione del diritto di credito che sorge con la realizzazione degli investimenti, ma solo la sua concreta "fruizione" in compensazione.

La **trasmissione della comunicazione** preventiva rappresenta, dunque, un adempimento prodromico alla presentazione di un'ulteriore comunicazione aggiornata al completamento degli investimenti, mentre entrambe le comunicazioni sono propedeutiche alla fruizione in compensazione dei crediti.

Ciò posto, non è condivisibile la soluzione prospettata dal contribuente di presentare la sola **comunicazione a consuntivo** in quanto, ai fini della fruizione del credito in oggetto, l'istante è tenuto a presentare la **comunicazione di completamento dell'investimento** solo dopo aver trasmesso la comunicazione preventiva. Per fruire del credito in argomento, l'istante dovrà, infatti, presentare la comunicazione preventiva, senza la necessità di ricorrere all'istituto della **remissione in bonis** di cui all'art. 2 c. 1 DL 16/2012, e, successivamente, trasmettere la **comunicazione aggiornata a consuntivo**.

AGEVOLAZIONE PRIMA CASA: RICHIESTA ANTE RETTIFICA O LIQUIDAZIONE

L'Agenzia delle Entrate, con Ris. 20 dicembre 2024 n. 66/E, precisa che la possibilità di richiedere l'agevolazione prima casa, con dichiarazione di successione integrativa o sostitutiva, trova un limite temporale nella notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta.

Premessa

Con Ris. 20 dicembre 2024 n. 66/E la Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate invita le strutture territoriali a **riesaminare le controversie pendenti** e concernenti la **dichiarazione di successione** presentata **oltre il termine di 12 mesi** contenente la richiesta dell'**agevolazione prima casa** secondo criteri non conformi.

Quesito

Sono state avanzate agli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate numerose **richieste di riconoscimento dell'agevolazione c.d. prima casa** in sede di presentazione della dichiarazione di successione oltre il termine ordinario di 12 mesi dall'apertura della successione medesima. Sono stati registrati **comportamenti non uniformi** da parte degli Uffici territoriali, che:

- in alcuni casi, hanno **riconosciuto** l'agevolazione richiesta, sul presupposto dell'**assenza di un termine perentorio**, sia per la presentazione della dichiarazione di successione, sia per

la richiesta di fruizione dell'agevolazione in esame in presenza dei presupposti per la sua spettanza;

- in altri casi, hanno **negato** l'applicazione del regime di favore, assumendo che l'agevolazione va richiesta dal contribuente in sede di presentazione della dichiarazione di successione **entro 12 mesi dall'apertura della successione**.

Risultano, inoltre, **pendenti** alcune **controversie** in cui gli Uffici **negano** la **spettanza** dell'agevolazione prima casa nel caso di **presentazione della dichiarazione di successione oltre il termine di 12 mesi**, richiamando le ordinanze della Corte di Cassazione 9 aprile 2019, n. 9890 e 24 settembre 2020, n. 20132, secondo le quali *“trattasi di norma agevolativa e quindi di stretta interpretazione, per cui spettava al contribuente richiedere le dette agevolazioni presentando una dichiarazione di successione, integrativa o modificativa, D. Lgs. n. 346 del 1990, ex art. 28, entro 12 mesi dall'apertura della successione”*.

Il chiarimento richiesto si riferisce all'**individuazione di un limite temporale** in merito alla possibilità di richiedere l'agevolazione prima casa in un **momento successivo** al termine per la presentazione della dichiarazione di successione.

Parere della Direzione Centrale

La **disciplina** dell'agevolazione prima casa per i trasferimenti derivanti da successioni o donazioni, prevede che le **imposte ipotecaria e catastale** sono applicate nella **misura fissa** per i **trasferimenti della proprietà di case** di abitazione non di lusso e per la costituzione od il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, **derivanti da successioni o donazioni**, quando, in capo al beneficiario, ovvero in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste dall'art. 1, c. 1, quinto periodo, della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 131/86.

L'agevolazione, consistente nell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di **200 euro** ciascuna, deve essere richiesta dal contribuente nella dichiarazione di successione: in merito, la Circ. 7 maggio 2001 n. 44 chiarisce che: *“la volontà di fruire delle agevolazioni deve essere affermata dal richiedente con una **dichiarazione sostitutiva**, resa ai sensi degli articoli 46 e 47 [...] del DPR 28 dicembre 2000, n. 445, da allegare alla dichiarazione di successione e nella quale deve essere evidenziata la sussistenza, al momento del trasferimento dell'immobile, dei requisiti e delle condizioni previste per l'acquisto della prima abitazione dalla Nota II-bis all'articolo 1, della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n.131 del 1986”*.

La Ris. 2 ottobre 2006 n. 110/E chiarisce che: *“la possibilità di integrare successivamente l'atto, possa estendersi **anche ai trasferimenti di immobili derivanti da successione o donazione** [...]. La circostanza che l'atto o la dichiarazione originari non contengano le dichiarazioni dell'acquirente necessarie per fruire del regime di favore può essere superata qualora le stesse vengano rese in un **atto integrativo**, dal medesimo formato”*: nella sostanza, analogamente alle ipotesi di omissione delle suddette dichiarazioni nell'atto di compravendita, è **possibile**, con un atto integrativo, nella **medesima forma dell'atto precedente, rendere successivamente le dichiarazioni omesse, anche per i trasferimenti derivanti da successione e donazione**.

Nei trasferimenti per successione, dunque, le citate dichiarazioni devono essere rese in sede di dichiarazione di successione integrativa o sostitutiva: si rammenta che l'art. 31 del TUS prevede che *“1. La dichiarazione deve essere presentata entro dodici mesi dalla data di apertura della successione [...] 3. Fino alla scadenza del termine la dichiarazione della successione può essere modificata con l'osservanza delle disposizioni degli articoli 28, 29 e 30 [...]”*.

Nei casi di **omessa presentazione della dichiarazione di successione**, l'imposta è accertata e **liquidata d'ufficio** (art. 27, c. 4) e, se è stata omessa la dichiarazione sostitutiva o la dichiarazione integrativa (art. 28, c. 6), si procede d'ufficio, rispettivamente, alla riliquidazione dell'imposta od alla liquidazione della maggiore imposta. L'avviso deve essere notificato entro il termine di decadenza di **5 anni** dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione omessa.

Per quanto sopra la Direzione precisa che nelle ipotesi in cui la dichiarazione di successione sia presentata oltre il termine ordinario di 12 mesi, ma **prima della notifica dell'avviso di accertamento d'ufficio** e, comunque, entro il termine di decadenza dell'azione di accertamento dell'omessa dichiarazione, la **dichiarazione è liquidata dall'Ufficio**, che provvede ad effettuare il **controllo** delle imposte autoliquidate e ad **irrogare le sanzioni** per l'omessa o tardiva presentazione della dichiarazione (ex art. 50 del TUS).

Richiamando la Ris. 13 gennaio 2012, n. 8/E, l'Agenzia chiarisce che “*deve ritenersi che i contribuenti possano procedere alla rettifica di errori contenuti nella dichiarazione di successione anche non meramente materiali o di calcolo, e gli uffici dell'Agenzia sono tenuti a valutare tali rettifiche, a condizione che tali modifiche vengano dichiarate prima della notificazione dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta ovvero prima del decorso del termine ultimo previsto dall'articolo 27, comma 3, del TUS, per la notifica del medesimo (due anni dal pagamento dell'imposta principale)*”.

Ne consegue, dunque, che la possibilità di richiedere l'agevolazione prima casa, con dichiarazione integrativa o sostitutiva, trova un **limite temporale nella notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta**, ex art. 27, c. 3, TUS.

In caso di **dichiarazione di successione omessa**, si ritiene che l'agevolazione prima casa possa essere richiesta **entro il termine di decadenza dall'azione di accertamento dell'omessa dichiarazione** e, dunque, **entro 5 anni dal termine ordinario** di presentazione della dichiarazione omessa, ai sensi del citato art. 27, c. 4, TUS.

Resta ferma la **verifica dei presupposti soggettivi ed oggettivi** necessari per fruire dell'agevolazione prima casa, che devono sussistere al momento del trasferimento dell'immobile che, per gli acquisti *mortis causa*, coincide con la data di apertura della successione (cfr. Cassazione, ordinanza 27 aprile 2021, n. 11101; Circ. 16 novembre 2000, n. 207).

Si precisa, infine, che nelle ipotesi in cui la dichiarazione di successione sia presentata in un momento successivo allo scadere del **termine di 18 mesi per il trasferimento della residenza**, si ritiene che l'agevolazione prima casa **non possa essere richiesta in mancanza del suddetto requisito al momento dell'apertura della successione**, atteso che la dichiarazione di voler stabilire la residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto (ex Nota II-bis, lettera a) o in un atto integrativo prima dello scadere del termine di 18 mesi (cfr. Ris. 27 aprile 2017 n. 53).

La Direzione rappresenta che le presenti conclusioni **non appaiono in contrasto** con le ordinanze della Corte di Cassazione 9 aprile 2019, n. 9890 e 24 settembre 2020, n. 20132, in quanto riferite a **fattispecie non del tutto analoghe** alle ipotesi in esame.

Nelle richiamate decisioni, infatti, si afferma il principio generale relativo alla necessità per l'erede di richiedere formalmente le agevolazioni, non essendo sufficiente il semplice possesso di fatto dei requisiti. Ciò, in quanto, il diritto all'agevolazione, che spetta esclusivamente se sussistono le condizioni previste dalla citata Nota II-bis, deve, comunque, essere invocato dal richiedente, tramite la presentazione della dichiarazione di successione nel rispetto delle norme del TUS.

Le strutture territoriali vengono invitate a **riesaminare le controversie pendenti** concernenti la materia in esame e, ove l'attività di liquidazione dell'Ufficio sia stata effettuata secondo criteri non conformi, ad abbandonare, con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio, la pretesa tributaria, sempre che non siano sostenibili altre questioni: nel chiedere che venga dichiarata la cessazione della materia del contendere, occorre prendere motivatamente posizione anche sulle spese di giudizio, fornendo al Giudice elementi che possano giustificare la compensazione, qualora non sia stata acquisita la rinuncia del contribuente alla rifusione delle spese di lite.

IVA: TRA NOVITA' DEL 2024 ED ATTESE PER IL 2025

Si ripercorrono le principali novità del 2024 in tema IVA relative agli adempimenti (D. Lgs. 1/2024), con un focus anche sulle modifiche previste dalla delega per la riforma tributaria che, invece, non sono state finalizzate.

L'anno che Si è appena concluso aveva preso l'avvio per accogliere le modifiche sostanziali previste dalla **delega per la riforma tributaria**.

Tenendo conto che la legge IVA è subordinata al recepimento delle direttive unionali, il testo che il Comitato di esperti del **MEF** aveva messo a punto sin dal 19 settembre 2023 era finalizzato al corretto recepimento delle disposizioni europee, non presenti nella nostra legislazione od inserite in netto contrasto. Una per tutte la disposizione dell'art. 6 c. 3 DPR 633/72, che individua l'effettuazione, cioè il fatto generatore, nel **pagamento della prestazione**, mentre la direttiva individua questo momento nell'**ultimazione del servizio** o nelle **scadenze periodiche**.

I punti aperti del 2025

Questa razionalizzazione della norma italiana non è andata avanti per il timore che potesse comportare la necessità di una copertura finanziaria, ma questo aspetto non era affatto presente nel corretto recepimento della direttiva.

Lo stesso dicasi per le nuove **aliquote IVA**, configurate dalla Dir. UE 542/2022: questa lunga *vacatio* era stata concessa proprio per bilanciare le possibili variazioni nei due sensi. Il tema delle aliquote non più solo interno: dal 1° luglio 2021 i **venditori** che spediscono beni ai **consumatori** del nostro Paese devono conoscerle per applicarle correttamente.

Anche qui siamo completamente fermi: ad oggi non disponiamo nemmeno dei testi da sottoporre al parere delle Commissioni parlamentari.

Le novità IVA del 2024

Qualcosa, però, si è fatto nel 2024. In materia di **adempimenti**, partiamo con il D. Lgs. 1/2024, che ha integrato il DPR 100/98, cioè il regolamento per le **liquidazioni periodiche**, modificate dalla riforma della legge IVA del 1° gennaio di quell'anno. In particolare, l'art. 25 DPR 633/72 era stato modificato per individuare la **registrazione degli acquisti** non come obbligo, ma onere, cioè la condizione per esercitare il **diritto di detrazione**.

È sempre rimasta ferma la struttura dell'imposta dovuta sulle operazioni attive: devono concorrere alla liquidazione anche se non fatturate e non registrate. Ovvio che questo vincolo non riguardi, di regola, il contribuente, che ignora anche in sede di liquidazione le operazioni che non ha documentato. Giustamente questo concorso alla liquidazione è rimasto per consentire la rettifica in aumento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il provvedimento che stiamo commentando non ha modificato il vincolo di registrazione degli acquisti entro l'anno di effettuazione dell'operazione, anche se la fattura fosse pervenuta successivamente. La possibilità di scegliere, in questo caso, l'anno in cui esercitare la detrazione è prevista dalla legge delega (L. 111/2024), e quindi la vedremo quando ci sarà permesso dalle nuove norme di riforma.

Tornando alle disposizioni introdotte dal D. Lgs. 1/2024, troviamo:

- l'aumento a 100 €, dalle ex 50.000 lire, del versamento minimo in sede di liquidazione periodica;
- l'obbligo di eseguire questo versamento, unitamente a quello del periodo successivo, entro il 16 dicembre di ogni anno. Se questo importo ridotto riguarda il mese di dicembre, deve comunque essere versato entro il 16 gennaio dell'anno successivo.

Per i **contribuenti trimestrali** viene correlativamente modificato l'art. 7 c. 1 lett. a) DPR 542/99, stabilendo il versamento al 16 dicembre degli importi inferiori al minimo periodico.

Significativa è anche la disposizione dell'art. 14 D. Lgs. 1/2024, che eleva da 50.000 euro a 70.000 euro l'esonero dal **visto di conformità** per i **crediti IVA**, nel caso in cui il contribuente abbia un indice di affidabilità (**ISA**) superiore a quelli stabiliti con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate. L'ultimo provvedimento (22 aprile 2024) ha individuato questa soglia ad almeno 8 punti ISA.

Tra le questioni minori trattate dal D. Lgs. 1/2024 abbiamo la procedura per il trasferimento al cliente della sua documentazione di cui il professionista sia depositario, con particolare riferimento al caso in cui non sia possibile effettuarne la consegna.

Un punto aperto, che prima o poi si dovrà chiarire, riguarda i documenti propri dello studio professionale, quando il titolare intenda chiudere l'attività. I notai li depositano all'**archivio notarile**; i professionisti contabili non sanno come fare. Se ne parla da almeno trent'anni, ma la soluzione appagante non è all'orizzonte.

RIFORMA FISCALE: DECRETO IRPEF-IRES PUBBLICATO IN GU

Pubblicato nella GU 16 dicembre 2024 n. 294 il D. Lgs. 192/2024 recante revisione del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, che riordina e semplifica (con alcune norme innovative) il regime impositivo dei redditi.

È stato pubblicato nella GU 16 dicembre 2024 n. 294 il D. Lgs. 13 dicembre 2024 n. 192 recante revisione del regime impositivo dei redditi, che interviene diffusamente sul TUIR in un'ottica di semplificazione e razionalizzazione.

In termini generali, le nuove norme si applicano dal 2024.

Di seguito in rassegna le principali novità.

Art. 1 - Aggiornamento delle banche dati catastali

Con riferimento ai terreni sottoposti a monitoraggio da parte dell'AGEA (Agenzia per le erogazioni in agricoltura), è previsto l'esonero dall'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate i fatti che possono comportare variazione del reddito dominicale, in aumento od in diminuzione.

Art. 3 - Revisione della disciplina sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente

Tale articolo interviene sulla disciplina della tassazione dei redditi da lavoro dipendente, modificando (tra l'altro) i criteri previsti ai fini della determinazione del **valore** dei beni e dei servizi alla cui produzione od al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro, ceduti ai dipendenti. Viene introdotta anche l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente dei contributi di assistenza sanitaria versati a **Fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale** e per le **polizze assicurative**.

Art. 5 - Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

È stato introdotto nel TUIR l'art. 177-bis - rubricato *Operazioni straordinarie e attività professionali* - a mente del quale i **conferimenti** di un complesso unitario di attività materiali ed immateriali, inclusa la clientela ed ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale, in una società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze.

Art. 7 - Plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione

Per i terreni acquistati per effetto di donazione si assume come prezzo di acquisto quello sostenuto dal donante, aumentato dell'imposta sulle donazioni, nonché di ogni altro costo successivo inerente. Tale disposizione si applica alle cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di **utilizzazione edificatoria** effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del Decreto.

Art. 9 - Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

I prodotti in corso di lavorazione e le opere, le forniture ed i servizi, per i quali non trova applicazione l'art. 93 del TUIR, in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio. Tuttavia, le imprese che contabilizzano in bilancio tali opere, forniture e servizi con il metodo della **percentuale di completamento**, in conformità ai corretti principi contabili, applicano tale metodo anche ai fini della determinazione del reddito.

Le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi valutando le rimanenze **al costo** ed imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale sono consegnate le opere od ultimati i servizi e le forniture, in conformità ai corretti principi contabili, applicano tale metodo anche ai fini della determinazione del reddito.

Art. 10 - Disciplina delle divergenze tra i valori contabili e fiscali emerse in sede di cambiamento dei principi contabili

Tale articolo (che assume valenza sistematica nel nostro ordinamento tributario) individua le fattispecie di cambiamento dei principi contabili dalle quali possono derivare le divergenze - i.e. **divergenze non strutturali** - tra valori contabili e fiscali cui applicare la disciplina del riallineamento ai fini IRES, IRAP e di eventuali addizionali.

Ad esempio, costituiscono fattispecie di cambiamento di principi contabili dalle quali possono derivare tali divergenze i) la prima applicazione dei principi contabili internazionali (c.d. "*First Time Adoption*" o "FTA") ovvero ii) le operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti (si pensi al caso di una fusione per incorporazione di un soggetto *OIC-adopter* in un soggetto *IAS-adopter*) e tra soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti.

Le divergenze in parola sono assunte distintamente ai fini IRES ed IRAP.

Art. 11 - Regimi di riallineamento

Il riallineamento può essere attuato sulla totalità delle **divergenze positive e negative** esistenti all'inizio del periodo d'imposta e verificatesi nel medesimo periodo d'imposta, ovvero esistenti alla data di efficacia delle operazioni straordinarie in precedenza indicate. La somma algebrica di dette differenze se positiva è assoggettata a tassazione con l'**aliquota ordinaria**, a cui sommare eventuali addizionali o maggiorazioni IRES ed IRAP, separatamente dall'imponibile complessivo.

Il riallineamento può essere attuato anche con riguardo alle singole fattispecie, come, ad esempio, nel caso di iscrizione del diritto d'uso e delle passività del *leasing*. Ciascun saldo positivo oggetto di riallineamento è assoggettato ad imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP con aliquota rispettivamente del 18% e del 3%.

Art. 12 - Riallineamenti dei maggiori valori emersi in esito ad operazioni straordinarie

Per effetto della novella normativa, è stato introdotto un unico **regime di affrancamento** dei maggiori valori iscritti emersi nel bilancio di esercizio in esito ad operazioni di riorganizzazione fiscalmente neutrali.

Nello specifico, la norma ha modificato il c. 2-ter dell'art. 176 del TUIR: la società conferitaria può optare nella dichiarazione dei redditi per l'applicazione in tutto od in parte sui maggiori valori attribuiti in bilancio ai **singoli elementi** dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali ed immateriali relativi all'azienda ricevuta di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP con aliquota, rispettivamente, del 18% e del 3%.

Il riferimento operato dalla norma ai “*singoli elementi dell'attivo*” determina che l'applicazione dell'imposta sostitutiva non è più condizionata, come in passato, al riallineamento per categorie omogenee di immobilizzazioni.

Art. 14 - Affrancamento straordinario delle riserve

I saldi attivi di rivalutazione, le riserve ed i fondi in sospensione di imposta esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024, possono essere affrancati in tutto od in parte con l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP nella misura del 10%.

Art. 15 - Modifiche al regime di riporto delle perdite ed operazioni straordinarie

Tali modifiche rappresentano uno degli snodi centrali della revisione del regime impositivo dei redditi, come evidenziato dall'art. 6, lett. e), nn. 2), 3) e 4), Legge Delega Fiscale.

Le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione od incorporante per la parte del loro ammontare che non eccede il **valore economico** del patrimonio netto della società che riporta le perdite.

Inoltre, è stato introdotto il **principio della libera compensabilità** delle perdite conseguite da una società a partire dal suo ingresso nell'ambito del gruppo societario - a cui è attribuita rilevanza quale **unico soggetto economico** - nonché delle perdite conseguite antecedentemente per le quali abbiano trovato applicazione, all'atto dell'ingresso nel gruppo della società a cui si riferiscono, o successivamente, i limiti al riporto delle perdite e le condizioni di utilizzo normativamente previsti (perdite cc.dd. “omologate”).

Art. 16 - Scissione e Scissione mediante scorporo

La scissione mediante scorporo (*cf.* art. 2506.1 c.c.) trova piena “*dignità*” fiscale nel nostro ordinamento tributario.

Come per i conferimenti di azienda, se lo scorporo ha ad oggetto un'azienda, le partecipazioni ricevute dalla società scissa si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritte le attività e passività dell'azienda scorporata.

Ai fini della disciplina dell'abuso del diritto, non rileva la scissione avente ad oggetto un'azienda e la successiva cessione della partecipazione ricevuta.

Art. 17 - Modifiche alla disciplina dei conferimenti

La novella normativa ha modificato l'art. 177 del TUIR prevedendo che, nel caso di conferimenti di azioni o quote in società mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società, anche **non residente** nel territorio dello Stato, ovvero incrementa la percentuale di controllo, si considera valore di realizzo ai fini della determinazione del reddito del soggetto conferente quello corrispondente alla quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento. Tale disposizione si applica, al ricorrere di particolari condizioni, anche qualora la società conferitaria non acquisisca il controllo di una società, né incrementi la percentuale di controllo.

Art. 18 - Modifiche alla disciplina della liquidazione

Per le società soggette all'IRES, il reddito relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale. Qualora la liquidazione si protragga oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio ed a ciascun successivo esercizio intermedio è determinato in base al rispettivo bilancio, al netto delle perdite dei precedenti esercizi, anche se anteriori all'inizio della liquidazione, liquidando la relativa imposta.

Art. 19 - Modifiche alla disciplina della “*tonnage tax*”

I trasporti terrestri immediatamente antecedenti o successivi a quello marittimo sono **inclusi** nell'imponibile forfetario, a condizione che siano venduti insieme alla prestazione di trasporto marittimo. Il trasporto terrestre di *container* è, in ogni caso, escluso dall'imponibile.

Si segnala l'introduzione di un credito di imposta nei casi di **locazione a scafo nudo** delle navi agevolate, in misura pari all'imposta calcolata sul reddito determinato in via forfetaria, con riferimento ai giorni in cui la nave è stata locata a scafo nudo.

Art. 20 - Modifiche al regime delle società di comodo

È stato modificato, e razionalizzato, l'art. 30, L. 724/94, con riferimento al i) **test di operatività** e ii) alla **determinazione del reddito minimo**.

In particolare, a seguito della novella normativa, i parametri ai fini:

- del *test* di operatività (*cf.* c. 1, art. 30) sono pari all'1%, al 3%, al 6% ed al 15%;
- della determinazione del reddito minimo (*cf.* c. 3, art. 30) sono pari allo 0,75%, al 2,38%, al 4,75% ed al 12%.

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**

