C.E. System Web

CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)
P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

*Numero **21 del 28 maggio 2024***

Focus settimanale:

- **Conti non indicati nel quadro RW**
- **Non si decade con un piano di rateazione errato**
- **Il ravvedimento operoso – seconda parte**
- **Convertito il DL 34-2024**
- **Il nuovo regime premiale Isa applicabile per il 2024**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa 3

L'Agenzia interpreta 7

Il Giudice ha sentenziato 9

In breve 12

Conti non indicati nel quadro RW 12

Non si decade con un piano di dilazione errato 14

L'Approfondimento 16

Il ravvedimento operoso – seconda parte 16

L'Approfondimento 26

Convertito il DL 34-2024 26

Il nuovo regime premiale Isa applicabile per il 2024 47

Flash di stampa

Modello 730/2024	IL SOLE 24 ORE 20.05.2024	Dal 30.04.2024 è possibile visualizzare la precompilata dove le informazioni precaricate dal Fisco sono divise in sei capitoli: "Famiglia", "Casa e altre proprietà", "Lavoro", "Spese per te e per la tua famiglia", "Altri redditi" e "Altre informazioni". Dal pomeriggio del 20.05.2024 è possibile modificare, integrare e correggere i dati, mentre entro il 30.09.2024 il modello deve essere inviato.
Incrocio tra liti fiscali e liti penali	IL SOLE 24 ORE 20.05.2024	Il decreto delegato in materia di sanzioni (atto del Governo n. 144), attuativo della riforma fiscale, contiene un'importante novità che riguarda le liti fiscali ed il contenzioso: l'accertamento con adesione e le sentenze tributarie definitive rilevano nel processo penale ai fini della prova del fatto mentre le sentenze penali definitive di assoluzione perché il fatto non sussiste fanno stato nel procedimento tributario.
Compensazione in f24 vietata	IL SOLE 24 ORE 21.05.2024	L'art. 4, c. 1 D.L. 39/2024, afferma che la presenza di debiti erariali superiori a 10.000 euro non permette di compensare i crediti d'imposta disciplinati dallo stesso art. 121. Il blocco opera se sono già trascorsi 30 giorni dalla scadenza dei termini di pagamento e non sono in essere provvedimenti di sospensione, oppure se è intervenuta decadenza dalla rateazione.
Plafond 2024 per sismabonus	IL SOLE 24 ORE 21.05.2024	Il D.L. 39/2024 ha inserito il nuovo art. 3, c. 3-ter.1 D.L. 11/2023, dove il blocco all'utilizzo di cessione del credito e sconto in fattura non si applica per gli interventi superbonus effettuati in relazione a immobili danneggiati dagli eventi sismici nelle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria il 6.04.2009 e a far data dal 24.08.2016.

Bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE 21.05.2024 ITALIA OGGI 21.05.2024	La bozza della legge di conversione del D.L. 39/2024, oltre a portare a 10 anni la detraibilità del superbonus per le spese sostenute dal 1.01.2024, prevede che la scelta della detrazione diretta nel modello F24 delle somme maturate preclude la successiva cessione del credito d'imposta residuo.
Divieto di compensazione dei bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE 21.05.2024	Il D.L. 39/2024 stabilisce che banche, intermediari finanziari, società appartenenti a gruppi bancari e assicurativi non possono compensare i crediti fiscali collegati a ristrutturazioni edilizie con contributi previdenziali e assistenziali e premi per le assicurazioni sul lavoro e contro le malattie professionali.
Obbligo di contraddittorio	IL SOLE 24 ORE 21.05.2024	La nuova previsione contenuta nello Statuto del contribuente sul contraddittorio preventivo obbligatorio non riguarda gli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti e gli atti recanti una pretesa impositiva autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria.
Sanzioni per acquisto di crediti da bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE 21.05.2024	La conversione in legge del D.L. 39/2024 introduce una nuova disposizione al fine di sanzionare l'acquisto di crediti d'imposta relativi agli interventi di cui agli artt. 119 e 119-ter del D.L. 34/2020 e di cui all'art. 16, cc. da 1-bis a 1-septies del D.L. 63/2013, effettuato ad un corrispettivo inferiore al 75% del valore del credito.
Controlli dei Comuni	IL SOLE 24 ORE 21.05.2024	L'art. 4-ter, D.L. 39/2024 afferma che l'ufficio tecnico del Comune trasmetta una segnalazione qualificata alla Guardia di Finanza e agli uffici dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competenti, se rileva l'inesistenza totale o parziale degli interventi agevolati.
Riforma delle sanzioni tributarie	ITALIA OGGI 22.05.2024	Il decreto legislativo di riforma del sistema sanzionatorio fiscale, che sarà definitivamente approvato dal Consiglio dei

		Ministri il 24.05.2024, prevede che le nuove applicazioni si applichino a partire dal 1.09.2024.
Reintroduzione del redditometro	IL SOLE 24 ORE 22.05.2024	Il D.M. Economia 7.05.2024, pubblicato in Gazzetta Ufficiale 20.05.2024, n. 116, ripropone il c.d. redditometro dopo la sospensione disposta dal D.L. 87/2018 (Decreto Dignità) e si applica dal 2018.
Quadro W del mod. 730/2024	ITALIA OGGI 22.05.2024	L'Agenzia delle Entrate ha precisato che chi possiede all'estero attività finanziarie o immobili deve compilare il nuovo quadro W integrato nel modello/730 e non può più presentare separatamente il quadro RW del modello Redditi PF per la liquidazione delle relative imposte.
Interventi di riqualificazione degli immobili	ITALIA OGGI 23.05.2024	Un emendamento presentato in sede di conversione in legge del D.L. 39/2024 stanzia risorse al fine di sostenere gli interventi di riqualificazione energetica e strutturale degli immobili danneggiati nei comuni colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dal 1.04.2009, dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza.
Verifiche fiscali oltre i termini	IL SOLE 24 ORE 23.05.2024	Con il D.lgs. 219/2023 si prevede di non poter utilizzare ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziario gli elementi di prova acquisiti oltre i termini previsti dall'art. 12, c. 5 L. 212/2000 per l'esecuzione delle verifiche fiscali.
Scadenze modello 730/2024	ITALIA OGGI 24.05.2024	L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una guida al modello 730/2024 precompilato, ricordando il 27.05.2024, termine entro il quale è possibile annullare il 730 e il modello Redditi già inviato e presentare una nuova dichiarazione. L'annullamento può essere fatto solo una volta.
Riforma delle sanzioni	ITALIA OGGI 24.05.2024	Il testo del decreto di riforma delle sanzioni, stabilisce la possibilità di pagare le sanzioni amministrative a rate come già concesso per gli altri istituti deflativi del contenzioso.

L'assoluzione penale efficacie nel processo tributario	ITALIA OGGI 24.05.2024	Il decreto Sanzioni, all'esame del Consiglio dei Ministri del 24.05.2024, al nuovo art. 21-bis del D.lgs. 74/2000 stabilisce che le sentenze penali definitive di assoluzione (a seguito di dibattimento), hanno efficacia di giudicato nel processo tributario.
Conversione in legge del decreto Superbonus	ITALIA OGGI 24.05.2024	La legge di conversione del D.L. 39/2024 è stata approvata il 23.05.2024 in via definitiva e tra le novità si segnala che il periodo in cui ripartire le detrazioni per le spese legate ai bonus edilizi sostenute, da gennaio 2024 aumenta da 4 a 10 anni.
Ricerca & sviluppo	IL SOLE 24 ORE 24.05.2024	L'art. 7, c. 7-bis D.L. 39/2024, convertito in legge il 23.05.2024, dispone lo slittamento al 30.10.2024 entro cui procedere al riversamento senza sanzioni dei crediti di imposta ricerca e sviluppo disposto (D.L. 146/2021).
Stop al redditometro	IL SOLE 24 ORE 24.05.2024	È stato firmato dal Ministero dell'Economia l'atto di indirizzo che blocca il redditometro, pubblicato il 20.05.2024.
Crediti d'imposta inesistenti o non spettanti	IL SOLE 24 ORE 27.05.2024	Il decreto delegato sulle sanzioni, approvato in via definitiva dal Consiglio dei ministri, ridefinisce il concetto di crediti d'imposta inesistenti o non spettanti.
Spese attività professionale	IL SOLE 24 ORE 27.05.2024	Il decreto legislativo che attua i principi direttivi contenuti nella legge delega in materia di reddito di lavoro autonomo, riscrive l'art. 54 del Tuir.
Ace e modello Redditi 2024	IL SOLE 24 ORE 27.05.2024	Il modello Redditi 2024 è l'ultimo in cui il beneficio dell'Ace può essere calcolato.

L'Agenzia interpreta

Sequestro ed estinzione dell'obbligazione	CIRCOLARE N. 13/D/2024	L'Agenzia delle Dogane, con la circolare, stabilisce che, in caso di sequestro o confisca, l'estinzione dell'obbligazione opera soltanto in relazione a dazi e accise, come affermato dalla Corte di Giustizia Europea.
Esenzione fiscale	INTERPELLO N. 105 DEL 16.05.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che al fine di godere dell'esenzione fiscale occorre che i rimborsi di capitale che annullano le quote di un fondo siano reinvestite per un periodo di 5 anni.
Codice tributo trattamento speciale lavoratori settore turistico	RISOLUZIONE N. 26/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito il codice tributo "1702" che va indicato nel modello F24 per poter utilizzare in compensazione il credito maturato dall'erogazione del trattamento integrativo speciale per il lavoro notturno e straordinario e riconosciuto ai lavoratori di bar e del settore turistico, per il periodo dal 1.01.2024 al 30.06.2024.
Locazione brevi	CIRCOLARE N. 10/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha fornito precisazioni in merito alle locazioni brevi, dove la ritenuta applicata dagli intermediari o dai gestori di portali telematici è sempre pari al 21%, ma dal 2024 è a titolo di acconto, con conguaglio da effettuare in dichiarazione dei redditi.
Ravvedimento speciale	CIRCOLARE N. 11/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito che è possibile accedere al ravvedimento speciale fino al 31.05.2024 per sanare le medesime annualità già incluse in precedenza nella stessa procedura agevolata, sempre che si tratti di violazioni diverse.
Definizione liti pendenti	INTERPELLO N. 111 DEL 21.05.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che non può essere trasferito al gruppo il credito Iva riversato per la definizione di una lite pendente.

Garanzia al concessionario sulle auto usate	INTERPELLO N. 110 DEL 21.05.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la garanzia connessa a guasti meccanici e/o elettronici offerta dai gruppi automobilistici ai concessionari nell'ambito della vendita di veicoli usati non va assoggettata all'imposta sulle assicurazioni.
Bonus 4.0	INTERPELLO N. 109 DEL 21.05.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha informato che il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali materiali 4.0 previsto dall'art. 1, cc. 1051-1063 L. 178/2020 non spetta per i beni in leasing, anche se acquistati dal locatario alla scadenza del contratto.
Valutazione delle partecipazioni	INTERPELLO N. 101 DEL 10.05.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito alcuni aspetti sulle valutazioni delle partecipazioni detenute alla data del 28.01.1991 e del regime transitorio ai sensi dell'art. 14, c. 9 D.L. 461/1997.
Recupero del patrimonio edilizio	INTERPELLO N. 112 DEL 23.05.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il contribuente che demolisce il fabbricato, con il consenso dei venditori, può beneficiare della detrazione relativa al recupero del patrimonio edilizio, essendo assicurata la disponibilità giuridica e materiale del fabbricato collabente oggetto degli interventi agevolabili.

Il Giudice ha sentenziato

Compensi per agenti sportivi esteri	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI CAGLIARI N. 58/2024	La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Cagliari, ha sancito che i compensi pagati da società sportive residenti in Italia a società di agenti sportivi residenti all'estero e prive di stabile organizzazione, non sono soggetti a tassazione in Italia.
Imposta di successione	C.G.T. DI SECONDO GRADO DEL PIEMONTE N. 445/2023	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte ha affermato che è possibile beneficiare dell'esenzione dal versamento dell'imposta sulla successione mortis causa delle quote di una società semplice, solamente se l'attività d'impresa prosegue.
Credito per imposte pagate all'estero	C.G.T. DI SECONDO DELLA LOMBARDIA N. 1409/2024	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, richiamando la sentenza 25.07.2023, n. 2771 della Corte di primo grado, ha affermato che non esiste nessun termine di decadenza per il diritto del contribuente a portare in detrazione il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero.
Annullamento parziale di atto impositivo	CORTE DI CASSAZIONE N. 10947/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che il provvedimento di annullamento parziale di un atto impositivo non si può impugnare davanti al giudice tributario per mancanza d'interesse.
Reati tributari	CORTE DI CASSAZIONE N. 14956/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha delimitato l'operatività della causa di non punibilità introdotta dall'art. 23 D.L. 34/2023 per i reati tributari.
Fallimento del socio di Sas	CORTE DI CASSAZIONE N. 11342/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha precisato che l'ex socio accomandatario il cui nome rimane indicato nella ragione sociale di una Sas fallisce insieme alla società anche oltre un anno dalla cessione della propria partecipazione.

Dichiarazione infedele	CORTE DI CASSAZIONE N. 18216/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che a carico dell'amministratore della società, che non indica nella dichiarazione Ires la sopravvenienza attiva sorta per la cancellazione di un debito dell'ente, si configura il reato di dichiarazione infedele.
Prova del dolo per amministratore	CORTE DI CASSAZIONE N. 20153/2024	La Cassazione, con la sentenza, con riguardo il consigliere d'amministrazione non operativo indagato per bancarotta impropria da false comunicazioni sociali, ha reso definitivo l'annullamento del divieto di svolgere attività professionali e di management per 12 mesi a carico.
Confisca in capo ai soci di Srl	CORTE DI CASSAZIONE N. 16883/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha reso definitivo il sequestro preventivo sulla polizza vita sottoscritta dai fratelli soci della Srl indagati a causa del mancato pagamento dei tributi nell'ambito dell'attività produttiva.
Agevolazioni impatriati	C.G.T. DI SECONDO GRADO DELLA LOMBARDIA N. 1458/2024	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, ha chiarito che senza l'intervento del datore di lavoro, l'agevolazione si traduce sostanzialmente in un diritto al rimborso.
Posta elettronica ordinaria	CORTE DI CASSAZIONE N. 14046/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che il messaggio di posta elettronica ordinaria sottoscritto con firma "semplice" (nel senso di "non elettronica"), costituisce un documento informatico ex art. 2712 c.c.
Bene ammortizzabile	CORTE DI CASSAZIONE N. 13162/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha respinto l'interpretazione secondo cui, ai fini della rimborsabilità del credito d'imposta, ci si riferisce alla nozione, così come definita dalla normativa sull'imposizione diretta, adottata dall'amministrazione dalla circolare n. 73/1984, valorizzando invece la più ampia nozione di "bene d'investimento" impiegata dal legislatore unionale.

Fallimento società incorporata	CORTE DI CASSAZIONE N. 14414/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha precisato che la società incorporata può essere assoggettata al fallimento se l'insolvenza si è manifestata prima dalla cancellazione dal Registro delle Imprese o entro l'anno successivo dopo l'operazione di fusione.
Nullità della cartella	C.G.T. DI SALERNO N. 5030/2024	La Corte di giustizia tributaria di Salerno, ha sancito che quando l'Ufficio non dimostra la reale notifica della preventiva comunicazione di irregolarità, la cartella di pagamento è illegittima.

In breve

Conti non indicati nel quadro RW

È importante indicare i possedimenti esteri nel quadro RW in quanto la non indicazione comporta diverse conseguenze negative per i contribuenti, laddove lo Stato estero interessato sia un Paradiso fiscale.

Nello specifico:

- le sanzioni relative all'inosservanza degli obblighi di monitoraggio fiscale, dal 3% al 15% dell'ammontare non dichiarato, sono raddoppiate, e divengono dal 6% al 30% (art. 5 comma 2 del DL 167/90);
- l'intero ammontare dell'investimento o dell'attività non dichiarati nel quadro RW si presume frutto di redditi non dichiarati in Italia (art. 12 comma 2 del DL 78/2009);
- le sanzioni relative al reddito presunto non dichiarato sono raddoppiate *ex* art. 12 comma 2-*ter* del DL 78/2009 (si tratta, a seconda dei casi, delle sanzioni da dichiarazione infedele o da dichiarazione omessa, che diventano, rispettivamente, dal 180% al 360% delle imposte e dal 240% al 480% delle imposte, *ex* art. 1 del DLgs. 471/97);
- sono raddoppiati sia i termini per l'accertamento delle imposte sui redditi derivanti dalla presunzione di imponibilità dei possedimenti esteri e delle relative sanzioni, sia i termini per la contestazione delle sanzioni *ex* art. 20 del DLgs. 472/97 relative al monitoraggio fiscale (art. 12 commi 2-*bis* e 2-*ter* del DL 78/2009).

L'ente impositore quindi, deve dimostrare che ci sono possedimenti come ad esempio conti correnti, detenuti in un Paradiso fiscale che non sono stati indicati nel quadro RW del modello REDDITI. A questo punto, spetta al contribuente dimostrare che i possedimenti non dichiarati non derivano da evasione ma, ad esempio da redditi esenti o assoggettati a imposizione alla fonte oppure da risparmi accumulati negli anni.

Come è stato affermato dalla C.G.T. II Lombardia 27 febbraio 2024 n. 657/14/24, qualora i conti correnti non dichiarati riguardino ad esempio l'anno 2015 e il dato emerga a seguito dello scambio di comunicazioni tra Stati, non si può presumere che anche negli anni antecedenti ci sia stato il possesso di conti correnti, senza fornire adeguata dimostrazione di ciò.

Affinché la presunzione trovi applicazione è imprescindibile che l'ente impositore dimostri il c.d. fatto noto, ovvero il possesso di beni nel Paradiso fiscale non indicati nel quadro RW.

I giudici affermano che:

- "Dalla disponibilità di somme all'estero nel 2015 non poteva farsi discendere il fatto che essa risalisse al 2011, primo anno accertabile in base al raddoppio dei termini previsto a favore dell'ufficio dalla normativa richiamata";
- l'ente impositore "riguardo al 2011, non poteva ritenersi libero dalla prova del fatto noto (detenzione di disponibilità finanziarie all'estero), che avrebbe legittimato l'operatività della presunzione legale relativa alla natura reddituale delle somme, in forza della asserita prova di detenzione di somme in un diverso anno di imposta".

Per concludere dal possesso di beni non indicati in RW non si può presumere automaticamente che quegli stessi beni esistessero già negli anni prima. Occorre pur sempre dimostrare il fatto noto, quindi non si può pretendere che il contribuente dimostri che negli anni prima su quel conto non vi erano disponibilità.

Questo è un principio che, appare davvero scontato: il contribuente non può in alcun modo fornire una prova negativa dimostrando di non aver avuto possedimenti all'estero. Non esiste, nel sistema, alcuna presunzione secondo la quale il Fisco può presumere il possesso di beni all'estero negli anni antecedenti a quelli in cui tale possesso è stato accertato.

Non si decade con un piano di dilazione errato

La Corte di Cassazione, nell'ordinanza n. 12648 depositata il 9.05.2024 e accogliendo il ricorso del contribuente, ha chiarito che se il ritardo del pagamento di una rata deriva da un errore nella scadenza risultante dal prospetto di dilazione che il contribuente ha generato utilizzando l'apposita funzione presente nel sito internet dell'Agenzia delle Entrate, questo non fa decadere dalla rateazione.

Il caso affrontato dagli Ermellini riguardava una rateazione di un debito da comunicazione bonaria ai sensi dell'art. 3-bis del D.lgs. 462/97. La terza rata, come previsto dal prospetto scaricato direttamente dal portale dell'Agenzia delle Entrate, scadeva lunedì 3 marzo 2014 e la contribuente ha onorato la scadenza. Per l'Agenzia, tuttavia, il termine della terza rata scadeva venerdì 28 febbraio e considerando tardivo il versamento ha notificato la cartella di pagamento ex art. 36-bis del DPR 600/73 (si trattava della versione vigente ratione temporis dell'art. 3-bis del D.lgs. 462/97).

Durante i primi gradi di giudizio, mentre la contribuente sottolineava come il calcolo degli interessi era coerente con la scadenza del 3.03, l'Agenzia lamentava, senza però chiarire il calcolo degli interessi, che quanto previsto dai commi 3 e 4 dell'art. 3-bis del D.lgs. 462/97 versione applicabile ratione temporis, non era stato rispettato. Nello specifico, la norma stabilisce che le rate devono essere pagate l'ultimo giorno di ogni trimestre (il 28.02 nello specifico).

I giudici hanno affrontato la questione basandosi non tanto sul fatto che secondo la normativa vigente in quel periodo il termine di pagamento non era stato rispettato, bensì sul concetto di errore scusabile e del legittimo affidamento.

L'articolo 10, secondo comma, della L. 212/2000 afferma che se il contribuente ha seguito le indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, anche se successivamente modificate, oppure se il suo comportamento dipenda da fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori dell'amministrazione, non deve corrispondere sanzioni e interessi.

La giurisprudenza verifica da tempo la presenza di tre presupposti:

- un’attività dell’Amministrazione finanziaria idonea a determinare una situazione di apparente legittimità e coerenza dell’attività stessa in senso favorevole al contribuente;
- la buona fede del contribuente sulla base della condotta suggerita;
- una situazione normativa astrattamente idonea a normare la fattispecie (Cass. 10 dicembre 2002 n. 17576).

Considerando quindi i principi richiamati e il fatto che l’Agenzia abbia prodotto due diversi prospetti senza fornire spiegazioni dell’incongruenza, la buona fede del contribuente è ampiamente dimostrata.

L'Approfondimento

Il ravvedimento operoso – seconda parte

PREMESSA

Concludiamo in questa seconda parte l'analisi del ravvedimento operoso e del ravvedimento speciale, due strumenti di compliance utilizzati sempre più spesso dai contribuenti per sanare eventuali irregolarità commesse e per prevenire l'attività di accertamento.

Dopo aver riepilogato i principali aspetti del ravvedimento operoso e dopo esserci occupati del ravvedimento delle violazioni connotate da frode e del ravvedimento in corso di verifica di seguito tratteremo:

- dell'ampliamento dei termini di controllo;
- della ritrattabilità del ravvedimento operoso;
- del ravvedimento speciale;
- del ravvedimento estero.

L'AMPLIAMENTO DEI TERMINI DI CONTROLLI

Le numerose modifiche normative che nel corso del tempo hanno interessato la disciplina della dichiarazione integrativa hanno spinto il Legislatore ad occuparsi dei termini di accertamento.

Più precisamente, modificando l'art. 1, comma 640 della Legge n. 190/2014, l'art. 5 del DL n. 193/2016, convertito con modificazioni in Legge n. 225/2016 ha stabilito che la riapertura dei termini di accertamento, di cui all'art. 43 del DPR n. 600/1973 e 57 del DPR n. 633/1972, decorrente dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa, opera limitatamente ai "***soli***" elementi oggetto dell'integrazione, ovvero in relazione e nei limiti degli elementi rigenerati in tale dichiarazione, dovendosi ritenere per tali[1] "***unicamente gli specifici elementi non contenuti o indicati in maniera scorretta nella dichiarazione***

[1] **Così come indicato nelle schede di lettura del Servizio Studi del Senato e della Camera.**

originariamente presentata dal contribuente e aggiunti o rettificati in sede di dichiarazione integrativa".

Detto ciò, ricordiamo che a prescindere dalla normativa in vigore nell'anno di presentazione della dichiarazione integrativa, la rigenerazione dei termini di accertamento segue sempre la regola del periodo d'imposta oggetto di correzione.

Segue una tabella di riepilogo.

Presentazione della dichiarazione integrativa	
Limitatamente agli elementi oggetto di dichiarazione integrativa	Decorrono i termini per la notifica delle cartelle di pagamento di cui all'art. 25, comma 1, lett. a) e b) del DPR n. 602/1973. Termini rispettivamente riguardanti: • l'attività di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle dichiarazioni; • l'accertamento di cui agli artt. 43 del DPR n. 600/1973 e 57 del DPR n. 633/1972
Dalla regolarizzazione spontanea di errori ed omissioni	Decorrono i termini ex art. 76 del DPR n. 131/1986, attinenti all'imposta di registro
Dalla regolarizzazione spontanea di errori ed omissioni	Decorrono i termini ex art. 27 del Dlgs n. 346/1990, riguardanti le imposte di successione e donazione

È POSSIBILE RITRATTARE IL RAVVEDIMENTO OPEROSO?

Con l'ordinanza n. 11993/2023 i massimi giudici hanno messo la parola "***fine***" alla possibilità di ritrattare il ravvedimento operoso se non ci si trova in presenza di un errore manifesto, facilmente riconoscibile.

Nel caso di specie, una contribuente aveva effettuato un ravvedimento operoso avente ad oggetto il ritardato pagamento di imposte relative all'anno 2012. Successivamente, la stessa contribuente ritenendo che il ritardato pagamento fosse giustificato da un mancato incasso di somme da parte di una pubblica amministrazione, nella specie una Asl, inoltrava istanza

di rimborso per recuperare sanzioni e interessi, conscia del fatto di essere di fronte ad un comportamento incolpevole.

Ebbene, a parere della Suprema Corte il ravvedimento operoso rappresenta una scelta negoziale, ovvero una manifestazione di volontà che risulta ritrattabile solo in presenza di un errore essenziale e riconoscibile.

Sempre la stessa Corte aggiunge che tale qualificazione non dipende dalla natura della violazione, se sostanziale o formale, dato che l'art. 13 del Dlgs. n. 472/1997 non contiene alcuna previsione che giustifichi tale distinzione.

Per lo stesso motivo, non assume alcuna rilevanza nemmeno il fatto che l'adempimento da regolarizzare aveva in origine natura di mera dichiarazione di scienza.

Quest'ultima affermazione necessita, però, di alcune precisazioni.

Fin dal documento di prassi n. 192/E del 1998 l'Ufficio ha sempre sostenuto la necessità di presentare la dichiarazione integrativa, quando le violazioni corrette tramite ravvedimento operoso trovano indicazione nella dichiarazione originaria. È questo il caso della dichiarazione infedele.

Ora, è noto che la dichiarazione integrativa da ravvedimento operoso rappresenta un "***tipo***" rientrante nella più ampia categoria delle dichiarazioni integrative, ex art. 2, comma 8 del DPR n. 322/1998 (incluse le dichiarazioni correttive a favore).

In tal senso, l'art 1, comma 640, della Legge n. 190/2014 prevede, infatti, che in presenza di dichiarazione integrativa anche da ravvedimento operoso i termini decadenziali slittano in relazione agli elementi oggetto di integrazione.

Da ciò, ne deriva che la natura della dichiarazione integrativa da ravvedimento operoso è da ritenere del tutto equivalente sia a quella della dichiarazione originaria, che a quella della dichiarazione correttiva a favore.

Se così è, non possono, quindi, aversi dubbi sul fatto che quando è ammessa la rettifica della dichiarazione originaria ci si trova di fronte ad una nuova dichiarazione di scienza.

Tuttavia, nonostante l'apparente generalità del principio di diritto affermato dai massimi giudici non si può far a meno di notare che l'ordinanza della Corte possa essere stata influenzata dalla specificità del caso.

Nella controversia ci si trovava al cospetto di una violazione che non era transitata dalla dichiarazione (ritardato pagamento di tributi). Oltretutto, l'istanza di rimborso del contribuente riguardava solo sanzioni e interessi, dato che l'imposta era, comunque, dovuta.

Per questi motivi, sembra potersi sostenere che la Suprema Corte abbia voluto affermare la non ritrattabilità di sanzioni e interessi. Le sanzioni e gli interessi sono, infatti, il frutto della volontà del contribuente di prevenire l'accertamento dell'Ufficio.

Diversamente, il tributo, laddove derivi da una indebita applicazione delle norme è, infatti, sempre sintomatico di una manifestazione di scienza.

Il principio di diritto affermato dalla Suprema Corte
Il ravvedimento operoso ha natura negoziale e, in quanto manifestazione di volontà, è pertanto ritrattabile solo in caso di errore manifesto, facilmente riconoscibile.

IL RAVVEDIMENTO SPECIALE

Come noto, la legge di Bilancio 2023 ha introdotto una ulteriore modalità che consente ai contribuenti di sanare le violazioni diverse da quelle che riguardano le irregolarità formali, ricorrendo al ravvedimento speciale, ex art. 1, commi da 174 a 178 della Legge n. 197/2022. In particolare, tramite questo istituto, con scadenza originariamente fissata al 31.3.2023, poi slittata al 2.10.2023 (il 30.9.2023 cadeva di sabato), potevano essere regolarizzate le violazioni:

- diverse da quelle definibili ai sensi dei precedenti commi:
  - ✓ da 153 a 159, dell'art. 1 della Legge n. 197/2022, riguardanti la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni;
  - ✓ da 166 a 173, dell'art. 1, della Legge 197/2022, attinenti alla regolarizzazione delle irregolarità formali;
- concernenti le dichiarazioni validamente presentate al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e precedenti.

Ebbene, con il DL n. 39/2024 il termine ultimo per perfezionare la procedura di regolarizzazione è stato nuovamente spostato al 31.5.2024.

Si fa notare, però, che la nuova scadenza è valida sia per le violazioni riguardanti le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e ai periodi d'imposta precedenti (cioè, quelle previste dalla norma originaria contenuta nella legge di bilancio 2023), che per quelle relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022, ovvero quelle successivamente ammesse dal "***decreto Milleproroghe***".

Sotto il profilo operativo, le violazioni possono essere sanate versando un importo pari a 1/18 del minimo edittale delle sanzioni stabilite dalla legge, oltre all'imposta dovuta e agli interessi.
Volendo tralasciare la riduzione della sanzione prevista, la vera novità portata da questo istituto attiene alla possibilità di versare le somme in maniera rateale.
In merito alla rateazione segnaliamo subito che fino alla scadenza del 2.10.2023 era consentita la suddivisione di quanto dovuto in 8 rate, ma ora con la riapertura dei termini al 31.5.2024 le rate possibili sono 4:

- di pari importo se riferite alle violazioni riguardanti le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022;
- di importi differenti[2] se riferite alle violazioni riguardanti le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e ai precedenti.

Assodato ciò, rileviamo che in materia di ravvedimento speciale è intervenuto anche l'Ufficio con la circolare n. 2/E/2023 fornendo una serie di chiarimenti.
In particolare, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che:

- "***sono definibili le violazioni riguardanti le dichiarazioni trasmesse – con riferimento ai periodi di imposta ancora accertabili – al più tardi entro 90 giorni dal termine di presentazione delle stesse (c.d. dichiarazioni tardive)***"[3];
- possono essere regolarizzate "***le violazioni "sostanziali" dichiarative e delle violazioni sostanziali "prodromiche" alla presentazione della dichiarazione, che non restano assorbite dalla regolarizzazione della dichiarazione.***
  Per quanto non derogato espressamente, infatti, al ravvedimento speciale si applicano i medesimi chiarimenti già forniti con riguardo al ravvedimento

[2] **Nello specifico la prima rata risulta pari a cinque delle otto rate previste, mentre le restanti 3 sono pari a 1/8 di quanto dovuto.**
[3] **Come stabilito, infatti, dall'art. 2, comma 7 del DPR n. 322/1998 sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo.**

ordinario; pertanto, l'Agenzia delle entrate conferma quanto precisato con la circolare n. 42/E/2016, § 3.1.1, secondo cui "Restano, infine, dovute autonomamente, in sede di ravvedimento le sanzioni ridotte per le cosiddette violazioni prodromiche (quale, ad esempio, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'omessa fatturazione), non potendosi applicare in sede di ravvedimento il principio del cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del d.lgs. n. 472 del 1997";

- "***in caso di inadempimento nei pagamenti rateali, "non possono applicarsi le previsioni di cui all'articolo15-ter del D.P.R. 602 del 1973 (ad esempio, la maggiorazione delle sanzioni in caso di decadenza e la disciplina del lieve inadempimento), stante il mancato rinvio a tale disposizioni nella disciplina della definizione de qua***";
- "***tenuto conto che, secondo le regole ordinarie del ravvedimento operoso, è possibile il pagamento delle somme dovute attraverso la compensazione di cui all'art. 17 del Dlgs n. 241/1997 e che la disciplina del ravvedimento speciale non esclude espressamente detta compensazione, si ritiene che essa sia utilizzabile per i versamenti relativi alla definizione in argomento***";
- la notifica di un processo verbale di constatazione (pvc) ex art. 24 della Legge n. 4/1929 non è ostativa alla procedura agevolativa in trattazione;
- "***ove la regolarizzazione postuli la presentazione di una dichiarazione integrativa, trova applicazione l'art. 1, comma 640 della Legge n. 190/2014, che prevede lo slittamento dei termini di decadenza per l'accertamento di cui agli artt. 43 del DPR n. 600/1973, e 57 del DPR n. 633/1972, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione***".

Segnaliamo, infine, che la citata circolare n. 2/E/2023 conclude specificando che "***non sono definibili con il ravvedimento speciale in commento le violazioni rilevabili ai sensi degli articoli 36-bis del DPR n. 600/1973, e 54-bis del DPR n. 633/1972, e le violazioni formali***".

LA CIRCOLARE N. 6/E/2023 – ULTERIORI INDICAZIONI SUL RAVVEDIMENTO SPECIALE

Con il documento di prassi n. 6/E/2023 l'Agenzia delle Entrate ha fornito nuovi chiarimenti in materia di ravvedimento speciale.

Nello specifico è stato precisato che:

- "***il versamento contemplato dall'art. 5, comma 2-bis del DL n. 34/2019, convertito con modificazioni in Legge n. 58/2019 (regime fiscale per i c.d. impatriati) è funzionale all'esercizio dell'opzione per la proroga del regime fiscale, nelle ipotesi ivi contemplate.***
  La sua assenza o insufficienza determina l'esclusione dalla proroga predetta e, quindi, non rappresenta alcuna violazione "regolarizzabile" nella forma del ravvedimento speciale, al pari di quanto già affermato con riferimento al ravvedimento ordinario";
- "***a differenza della dichiarazione presentata nel termine di 90 giorni dalla scadenza prescritta, la dichiarazione integrativa – a favore o a sfavore – presentata oltre il termine predetto non si sostituisce "ad ogni effetto" a quella originaria, ma solo limitatamente ai dati "emendati" in essa contenuti.***
  Pertanto, nell'ipotesi di ripetute integrazioni dichiarative – successive alla dichiarazione originaria validamente presentata, che rappresenta il dies a quo per la verifica del rispetto dei termini per l'emendabilità di cui all'art. 2 del DPR n. 322/1998 – si dovrà integrare la dichiarazione originaria, tenendo conto ovviamente delle modifiche/integrazioni, a favore o a sfavore, intervenute medio tempore (anche versando eventuali crediti generati e utilizzati se annullati per effetto delle modifiche apportate con la successiva dichiarazione integrativa";
- "***le violazioni accertabili ai sensi dell'art. 41-bis del DPR n. 600/1973 non ostano al ravvedimento speciale, purché, come detto, non siano già state contestate***".

LE MODIFICHE AL RAVVEDIMENTO SPECIALE

I termini per potersi avvalere del ravvedimento speciale, inizialmente fissati al 31.3.2023 sono stati spostati:

- prima al 2.10.2023 (il 30.9.2023 cadeva di sabato);
- ora al 31.5.2024 consentendo ai contribuenti di regolarizzare anche le violazioni riguardanti le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022, oltre a quelle relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e ai precedenti.

Detto ciò, ricordiamo che il ravvedimento speciale s'intende perfezionato con:

- il versamento di quanto dovuto, ovvero della prima rata entro il 31.5.2024;
- la rimozione delle irregolarità/omissioni commesse.

Nella sottostante tabella riportiamo le modalità di pagamento e le prossime scadenze.

Tipologia	Ambito di applicazione	Modalità di pagamento
Art. 3, comma 12-undecies, del DL n. 215/2023	Violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022	Unica soluzione entro il 31.5.2024, ovvero in 4 rate da versare entro le seguenti scadenze: • 31.5.2024; • 30.6.2024; • 30.9.2024; • 20.10.2024
Art. 7, comma 7, del DL n. 39/2024	Violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e ai periodi d'imposta precedenti	Unica soluzione entro il 31.5.2024, ovvero secondo il seguente piano di rateazione: • un importo pari a cinque delle otto rate previste entro il 31.5.2024; • VI rata 30.6.2024; • VII rata 30.9.2024; • VII rata 20.10.2024.
Art. 1, comma 174, Legge n. 197/2022	Violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e ai periodi d'imposta precedenti	Prossime scadenze: • 30.6.2024; • 30.9.2024; • 20.10.2024.

IL RAVVEDIMENTO ESTERO

Sempre relativamente al periodo d'imposta in corso al 2022 e ai precedenti il citato DL n. 39/2024 ha fissato al 31.5.2024 il nuovo termine per sanare con il ravvedimento speciale anche le irregolarità relative ai redditi di fonte estera, all'imposta sul valore delle attività finanziarie estere (IVAFE), all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE):

- che non siano individuabili con i controlli automatizzati delle dichiarazioni (art. 36-bis, Dpr 600/1973);
- relative ad attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato, nonostante la violazione degli obblighi di monitoraggio (art. 4 del DL n. 167/1990).

Tuttavia, ricordiamo che restano escluse le irregolarità relative agli obblighi di monitoraggio degli investimenti detenuti all'estero.

Non servono particolari sforzi per capire che trattasi di una rinnovata opportunità per il contribuente, dato che le sanzioni da ravvedimento speciale sono minori rispetto a quelle da ravvedimento ordinario.

Di seguito una breve tabella di raffronto.

Ravvedimento ordinario	Ravvedimento speciale
Per le violazioni reddituali (dal 120% al 240% della maggiore imposta)	**Per le violazioni reddituali**
↓	↓
Con il ravvedimento ordinario, la sanzione prevista è dal 15% al 24%, a seconda del momento in cui interviene la regolarizzazione	Con il ravvedimento speciale la sanzione prevista è pari al 6,67% della maggiore imposta (1/18 del 120%)
Per le violazioni relative a IVIE e IVAFE (dal 90% al 180% della maggiore imposta	**Per le violazioni relative a IVIE e IVAFE**
↓	↓
Con il ravvedimento ordinario la sanzione prevista è dal 11,25% al 18%, a seconda del momento in cui interviene la regolarizzazione	Con il ravvedimento speciale la sanzione prevista è pari al 5% della maggiore imposta (1/18 del 90%)

Rammendiamo, infine, che:

- in ipotesi di ravvedimento speciale risulta irrilevante il momento in cui le violazioni sono state commesse;
- le violazioni da quadro RW sono sanabili solo tramite il ravvedimento ordinario.

La sanzione è pari al 3% al 15%, delle somme non dichiarate ovvero dal 6% al 30% se le somme sono detenute nei c.d. "paradisi fiscali"

Con il ravvedimento ordinario la sanzione è ridotta dallo 0,38% allo 0,6% ovvero dallo 0,75% all'1,2% (per le somme dei paradisi fiscali), a seconda del momento in cui interviene la regolarizzazione.

L'Approfondimento

Convertito il DL 34-2024

PREMESSA

Da febbraio 2023 il Legislatore è più volte intervenuto per correggere le disposizioni in ambito edilizio legato ai crediti d'imposta e più nello specifico nelle regole attinenti la loro cedibilità. Il primo degli interventi è stato il DL 17/2/2023, n. 11. Poi, il 27 dicembre è nuovamente intervenuto per "ammorbidire" la stretta sulla possibilità di cedere i crediti; si trattava del DL 29/12/2023, n. 220. Con la legge di bilancio del 2024 sono stati modificati gli articoli 67 e 68 limitatamente alle previsioni di determinazione delle plusvalenze nella cessione di immobili che fossero stati oggetto di superbonus (articolo 1, commi 64-66, Legge 30/12/2023, n. 213). Con il comma 88, del medesimo articolo 1, la finanziaria 2024 ha innalzato la ritenuta d'acconto sui bonifici riferiti ai lavori edili.

Il 30 marzo 2024 arriva quindi il DL 39 che poneva alcune ulteriori restrizioni alla possibilità di cedere i crediti edilizi. In sede di conversione del medesimo decreto alcuni emendamenti hanno ulteriormente modificato le disposizioni attinenti la cessione dei crediti edilizi, la loro compensazione ed il limite temporale di frazionamento degli stessi.

La legge di conversione prevede anche diverse disposizioni di proroga e novità per i bonus Transizione 4.0, il credito di imposta Transizione 5.0, il contraddittorio preventivo e il ravvedimento speciale.

È nella seduta del 22 maggio 2024 che la Camera ha votato la fiducia sul disegno di legge di conversione del decreto Agevolazioni fiscali, appunto il D.L. n. 39/2024.

Ma, come anticipato il decreto arriva al traguardo con una serie di modifiche, che rafforzano la stretta sui bonus edilizi già originariamente prevista.

Oltre ad eliminare le residue possibilità di cessione dei crediti, nel corso dei lavori parlamentari è stato introdotto l'obbligo, per le spese sostenute nel 2024, di spalmare in dieci anni le detrazioni relative al superbonus, al bonus barriere architettoniche, al sismabonus e al sismabonus acquisti; viene poi bloccata la possibilità di cedere le rate residue non ancora fruite relative non solo riferite al superbonus ma anche dei bonus

“minori”. Infine, e previsto il divieto per le banche e gli istituti finanziari di compensare, dal 1° gennaio 2025, i crediti del superbonus con i debiti Inps e Inail.

Il testo finale contiene anche diverse disposizioni di proroga, quali ad esempio: lo slittamento dei termini dell’entrata in vigore della plastic e sugar tax e il rinvio del termine ultimo per la presentazione della domanda per l’accesso alla procedura di riversamento del credito d'imposta R&S.

Cerchiamo, con questo intervento, di focalizzare gli interventi contenuti nella legge di conversione, sperando di semplificare il complicatissimo apparato normativo di riferimento.

IACP, COOPERATIVE EDILIZIE, ONLUS, APS E ODV

Partiamo dalle disposizioni per gli IACP, le cooperative edilizie, le Onlus, le APS e le ODV, dove la legge di conversione interviene su due fronti:

- da un lato, conferma il blocco delle opzioni per la cessione del credito e dello sconto in fattura a partire dal 30/3/2024 (data dell’entrata in vigore del D.L. n. 39/2024);
- dall’altro, istituisce un fondo, con una dotazione di 100 milioni di euro, per la concessione di un contributo a favore degli enti del terzo settore.

Per quanto riguarda il primo punto, la lettera a) del comma 1 dell’articolo 1, esso abroga il primo periodo del comma 3-bis dell’articolo 2 del D.L n. 11/2023, il quale prevedeva la possibilità per IACP, cooperative edilizie a proprietà indivisa, Onlus, Organizzazioni di Volontariato (OdV) e Associazioni di Promozione Sociale (APS), già costituiti alla data del 17/2/2023, di continuare a beneficiare dello sconto in fattura e della cessione del credito anche dopo il 17/2/2023 (data di entrata in vigore del D.L. n. 11/2023).
Quindi, per effetto di tale abrogazione, a partire dal 30/3/2024, a detti soggetti non è più consentito l'esercizio delle opzioni di sconto in fattura e cessione del credito, a meno che non rientrino nelle deroghe indicate al comma 2, il quale prevede che possono continuare a esercitare l’opzione di sconto in fattura e cessione del credito, se al 30/3/2024:

a) nel caso di interventi ammessi al superbonus:

- risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), se gli interventi sono diversi da quelli effettuati dai condomìni;

- risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), se gli interventi sono effettuati dai condomìni;
- risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo, se gli interventi comportano la demolizione e la ricostruzione degli edifici;

b) nel caso di interventi ammessi ai bonus diversi dal superbonus:

- risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;
- per gli interventi per i quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo (interventi in edilizia libera), siano già iniziati i lavori oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un acconto sul prezzo.

Per quanto riguarda invece il fondo per la concessione di contributi a favore degli enti del terzo settore, la disciplina è tracciata dall'articolo 1-ter, mentre le regole di dettaglio dovranno essere definite con apposito decreto del Ministro dell'ambiente e della sicurezza energetica, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, che dovrà fissare il limite massimo del contributo spettante a ciascun richiedente, il contenuto del modello standardizzato per la presentazione dell'istanza e le ulteriori modalità applicative, incluse quelle relative ai controlli e alla revoca del beneficio conseguente alla sua indebita fruizione.

Per la misura è previsto uno stanziamento di 100 milioni di euro per il 2025.

La norma prevede che i contributi saranno riconosciuti a Onlus, organizzazioni di volontariato (OdV), Associazioni di promozione sociale (APS), che risultano già costituiti al 30/3/2024 (data di entrata in vigore del D.L. n. 39/2024), per interventi di riqualificazione energetica e antisismici ammissibili al superbonus realizzati su immobili iscritti nello stato patrimoniale e utilizzati direttamente per lo svolgimento della loro attività.
Per l'accesso al contributo, dovrà essere presentata, in via telematica, un'istanza all'ENEA, che, previa verifica della completezza della documentazione presentata, trasmetterà al Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica le richieste di contributo e autorizzerà la concessione del contributo fino a esaurimento delle risorse stanziate.

La norma stabilisce altresì che il contributo:

- non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi;

- non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR;
- non concorre alla formazione del valore della produzione netta IRAP, di cui al D.Lgs. n. 446/1997.

ZONE TERREMOTATE

La legge di conversione prevede diverse modifiche alle disposizioni inerenti le aree terremotate.

In primo luogo, la lettera c) del comma 1 dell'articolo 1, dispone l'abrogazione del comma 3-quater dell'articolo 2 del D.L. n. 11/2023, che consentiva, anche dopo il 17/2/2023, di continuare ad esercitare le opzioni di sconto in fattura e di cessione del credito per gli interventi effettuati in relazione ad immobili danneggiati:

- dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 1/4/2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza;
- dagli eventi meteorologici verificatisi a partire dal 15/9/2022 per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con le deliberazioni del Consiglio dei ministri del 16/9/2022 e del 19/10/2022 siti nei territori delle Marche.

Per effetto di tale abrogazione, per tali immobili, dal 30/4/2024, le opzioni di sconto in fattura o cessione del credito non sono più possibili in via generalizzata, ma solo se si rientra nelle deroghe specificatamente indicate. Vediamole nello specifico.

Aree del terremoto del 2009 e del 2016

Una prima deroga al generale divieto di opzione per lo sconto in fattura o cessione del credito riguarda gli immobili del cratere del sisma del 2009 e del Centro Italia del 2016.

Nello specifico, ai sensi della lettera b) del comma 1 dell'articolo 1, permane l'opzione per la cessione del credito e lo sconto in fattura per gli interventi agevolati con il superbonus (di cui all'articolo 119, commi 1-ter e 4-quater, del D.L. n. 34/2020) realizzati su immobili danneggiati dagli eventi sismici verificatisi nelle regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria il 6/4/2009 e a far data dal 24/8/2016, per i quali le istanze o dichiarazioni siano state presentate a decorrere dal 30/4/2024.
L'esercizio delle opzioni, in questo caso, trova applicazione nel limite di 400 milioni di euro, richiedibili per l'anno 2024, di cui 70 milioni per gli eventi sismici verificatisi il 6/4/2009.

Il rispetto del predetto limite di spesa sarà assicurato dal Commissario straordinario del Governo per la riparazione, la ricostruzione, l'assistenza alla popolazione e la ripresa economica dei territori delle regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria interessati dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 24/8/2016 e dagli Uffici speciali per la ricostruzione, ciascuno per il territorio di competenza.

Clausola di salvaguardia per interventi su immobili danneggiati dagli eventi sismici o metereologici

L'altra deroga al divieto di avvalersi della procedura dello sconto in fattura o della cessione del credito è prevista al comma 3, il quale prevede che per gli interventi su immobili danneggiati dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 1/4/2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza o metereologici, anche dopo il 30/3/2024, è possibile continuare ad usufruire della cessione e dello sconto in fattura se, al 30/3/2024:

- risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILAS) e, per i condomìni, risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori;
- sia stata presentata l'istanza per la concessione di contributi.

Fondo per la concessione di contributi nei territori interessati dagli eventi sismici

Con l'articolo 1-ter viene poi istituito un fondo, a favore delle aree terremotate, con una dotazione di 35 milioni per il 2025, finalizzato a riconoscere un contributo a favore dei soggetti che sostengono spese per interventi di riqualificazione energetica e antisismici ammissibili al superbonus realizzati su immobili danneggiati dagli eventi sismici verificatisi dal 1/4/2009, ubicati nei territori dei comuni diversi da quelli delle regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria colpiti dagli eventi sismici verificatisi il 6/4/2009 e a far data dal 24/8/2016.

Il Capo del Dipartimento Casa Italia della Presidenza del Consiglio dei ministri, tenuto conto dell'estensione territoriale dello stato di emergenza e dello stato di avanzamento della ricostruzione post-calamità, dovrà procedere al riparto delle menzionate risorse tra i Commissari straordinari o delegati espressamente incaricati per gli interventi di ricostruzione competenti in relazione ai territori dei comuni.

Per l'accesso al contributo, i soggetti dovranno presentare, in via telematica, un'istanza ai Commissari straordinari o delegati espressamente incaricati per gli interventi di

ricostruzione competenti per territorio, tenuto conto della localizzazione dell'immobile per cui è presentata l'istanza di contributo. I Commissari straordinari o delegati espressamente incaricati per gli interventi di ricostruzione territorialmente competenti, procedendo in base all'ordine cronologico di presentazione delle istanze, concedono il contributo, nel limite delle risorse loro assegnate e fino a esaurimento delle stesse. Il contributo:

- non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi;
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR;
- non concorre alla formazione del valore della produzione netta IRAP

Sarà un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e l'autorità politica delegata alla ricostruzione, a stabilire:

- il limite massimo del contributo spettante a ciascun richiedente;
- il contenuto del modello standardizzato per la presentazione dell'istanza;
- le ulteriori modalità applicative, incluse quelle relative ai controlli e alla revoca del beneficio conseguente alla sua indebita fruizione.

CREDITO PER IL BONUS BARRIERE ARCHITETTONICHE

In primo luogo, la legge di conversione conferma la modifica della disciplina delle opzioni per lo sconto in fattura e la cessione dei crediti per il bonus barriere architettoniche. In particolare, il comma 4 dell'articolo 1, intervenendo sul secondo periodo dell'articolo 2, comma 1-bis, del DL n. 11/2023, restringe ulteriormente, rispetto a quanto già operato con il DL n. 212/2023, le ipotesi in cui tali opzioni possono essere esercitate, individuando i seguenti casi:

a) con riferimento alle spese sostenute fino al 31/12/2023;

b) con riferimento alle spese sostenute dal 1/1/2024 al 30/3/2024 da:

- condomìni, in relazione a interventi su parti comuni di edifici a prevalente destinazione abitativa;
- persone fisiche, in relazione a interventi su edifici unifamiliari o unità abitative site in edifici plurifamiliari, a condizione che il contribuente sia titolare di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare, che la stessa unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale e che il contribuente abbia un reddito di riferimento non superiore a 15.000 euro, determinato ai sensi del comma 8-bis.1 dell'articolo

119 del D.L. n. 34/2020. Ricordiamo che il requisito reddituale non si applica se nel nucleo familiare del contribuente è presente un soggetto in condizioni di disabilità accertata (ai sensi dell'articolo 3 della legge n. 104/1992);

c) per i soggetti indicati alla precedente lettera b), con riferimento alle spese sostenute successivamente al 30/3/2024 soltanto in relazione agli interventi per i quali in data antecedente al 30/3/2024:

- risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, se necessario;
- siano già iniziati i lavori oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia già stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un acconto sul prezzo, se per gli interventi non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo;

d) per altri soggetti diversi da quelli indicati alla lettera b): qualora prima del 30/12/2023:

- risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, se necessario;
- per gli interventi per i quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, cioè gli interventi in edilizia libera, siano già iniziati i lavori oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia già stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un acconto sul prezzo.

CILAS "DORMIENTI"

Nessuna modifica è stata apportata, in sede di conversione, al comma 5 dell'articolo 1 che già chiudeva la possibilità di optare per lo sconto in fattura o per la cessione del credito per chi ha una Cilas depositata entro il 16/2/2023 e non ha sostenuto alcuna spesa.

Per effetto di tale disposizione, dal 30/3/2024, pertanto, non è più possibile l'esercizio delle opzioni dello sconto in fattura e della cessione del credito in relazione agli interventi agevolabili con il superbonus o con altri bonus edilizi per i quali, al 30/3/2024, non risulti sostenuta alcuna spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati, pur essendosi verificati al 17/2/2023 i presupposti previsti all'articolo 2, comma 2, lettere a), b) e c), primo periodo, e al comma 3, lettere a) e b) del D.L. n. 11/2023, ovvero:
1) per gli interventi agevolabili con il superbonus: se, alla data del 16/2/2023, risulti:

- presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), qualora gli interventi siano diversi da quelli effettuati dai condomìni;
- adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la CILA, qualora gli interventi siano effettuati dai condomìni;
- presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo in relazione agli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici;

2) per gli interventi agevolabili con bonus diversi dal superbonus: se alla data del 16/2/2023:

- risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;
- laddove non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, siano già iniziati i lavori, oppure, nel caso in cui non siano ancora iniziati, sia stato già stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori.

RATE RESIDUE DI TUTTI I BONUS EDILIZI

C'erano poi molte situazioni dove i beneficiari dei bonus avevano detratto in dichiarazione una o più rate degli interventi effettuati. Con l'emendamento approvato in sede di conversione (comma 7 dell'articolo 4-bis) viene introdotta l'ulteriore stretta alla possibilità di cedere i crediti derivanti dai bonus edilizi.

Per effetto di tale disposizione, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, non sarà in ogni caso consentito cedere le rate residue non ancora fruite del superbonus e di tutti gli altri bonus "minori" di cui al comma 2 dell'articolo 121 del D.L. n. 34/2020, quali, ad esempio:

- bonus per ristrutturazione edilizia;
- l'ecobonus;
- il bonus barriere architettoniche;
- il sismabonus e il sismabonus acquisti.

BLOCCO DELLA REMISSIONE IN BONIS

Già la versione originaria del DL 39/2024 prevedeva l'impossibilità di avvalersi dell'istituto della "remissione in bonis" per le comunicazioni tardive di opzione per sconto e cessione del credito relative alle detrazioni edilizie o per correggere eventuali errori. In sede ci

conversione non vi è stata alcuna modifica a tale previsione. Quindi, ai sensi dell'articolo 2, il 4 aprile 2024 è stato l'ultimo giorno utile:

- per trasmettere all'Agenzia delle Entrate le comunicazioni di opzione per sconto/cessione per le spese relative al 2023, nonché per le rate residue di spese 2022, 2021 e 2020;
- per sostituire le comunicazioni errate trasmesse tra il 1° e il 4/4/2024.

NUOVI ADEMPIMENTI SUL SUPERBONUS

Come si dice in gergo: "ma non finisce mica qui". Infatti, l'articolo 3 introduce un nuovo adempimento per i cantieri superbonus, prevedendo che, sia in caso di interventi di efficientamento energetico agevolabili con il super ecobonus che di interventi antisismici agevolabili con il super sismabonus, dovranno essere trasmesse le seguenti informazioni:

- i dati catastali relativi all'immobile oggetto degli interventi;
- l'ammontare delle spese sostenute nell'anno 2024 alla data del 30/3/2024 (data di entrata in vigore del D.L. n. 39/2024);
- l'ammontare delle spese che si prevede di sostenere successivamente al 30/3/2024, negli anni 2024 e 2025;
- le percentuali di detrazioni spettanti.

Soggetti tenuti a effettuare la comunicazione sono coloro che:

- entro il 31/12/2023 hanno presentato la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILAS) 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;
- hanno presentato la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILAS) ovvero l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo previsto per la demolizione e la ricostruzione degli edifici, a partire dal 1/1/2024.

Dal punto di vista operativo, la comunicazione dovrà essere trasmessa:

- all'ENEA, per gli interventi di efficientamento energetico agevolabili con il super ecobonus;

- al Portale nazionale delle classificazioni sismiche, gestito dal Dipartimento Casa Italia, per gli interventi antisismici agevolabili con il super sismabonus.

Per quanto attiene il contenuto, le modalità e i termini di dette comunicazioni viene demandato ad un decreto del presidente del Consiglio dei ministri, da adottare entro il 29/5/2024 (60 giorni dell'entrata in vigore del D.L. n. 39/2024).
Va focalizzato anche il sistema sanzionatorio in quanto in caso di omessa o tardiva trasmissione della comunicazione è prevista:

- l'applicazione di una sanzione amministrativa di 10.000 euro, qualora la CILAS o il permesso di costruire siano stati presentati prima del 30/3/2024;
- la decadenza dall'agevolazione fiscale, senza alcuna possibilità di poter aderire all'istituto della remissione in bonis, qualora la CILAS o il permesso di costruire siano presentati a partire dal 30/3/2024.

RIPARTIZIONE IN 10 RATE ANNUALI

Con la legge di conversione viene introdotto l'obbligo, per le spese sostenute nel 2024, di spalmare le detrazioni superbonus, barriere architettoniche e sismabonus in 10 anni, abrogando così le ripartizioni in 4 o 5.

Tale obbligo di ripartizione in 10 anni riguarda solo le detrazioni che saranno fruite direttamente in dichiarazione dei redditi e non i crediti d'imposta derivanti da cessione o da sconto in fattura.

Al comma 5, viene infatti esplicitato che, in deroga a quanto previsto dall'articolo 121, comma 3, secondo periodo, del D.L. n. 34/2020, i crediti d'imposta derivanti dall'esercizio delle opzioni di sconto in fattura e cessione del credito, devono essere ripartiti in 4 quote annuali di pari importo se relativi al superbonus e in 5 quote annuali di pari importo se relativi al bonus barriere architettoniche, al sismabonus e al sismabonus acquisti.
Pertanto, per effetto di tale disposizione:

- nel caso di fruizione diretta, il superbonus, il bonus barriere architettoniche, il sismabonus e il sismabonus acquisti dovranno essere portati in detrazione dal beneficiario nella dichiarazione dei redditi in 10 anni;
- in caso di cessione, il credito di imposta relativo al superbonus sarà utilizzabile in compensazione in 4 anni, mentre i crediti di imposta relativi al bonus barriere

architettoniche, al sismabonus e al sismabonus acquisti potranno essere compensati in 5 anni.

STRETTA PER LE BANCHE

Il comma 1 dell'articolo 4-bis prevede alcune strette per le banche, gli intermediati finanziari iscritti nel relativo albo, le società appartenenti a un gruppo bancario e imprese di assicurazione, stabilendo che, dal 1/1/2025, non potranno compensare i crediti d'imposta derivanti dall'esercizio delle opzioni di cessione del credito e sconto in fattura, con i contributi Inps e Inail di cui all'articolo 17, comma 2, lettere e), f) e g), del D.Lgs. n. 241/1997, ovvero:

- i contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative;
- i contributi previdenziali ed assistenziali relativi ai dipendenti;
- i premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali.

La violazione del divieto determina il recupero del credito indebitamente compensato e dei relativi interessi e l'applicazione della sanzione tributaria amministrativa di cui all'articolo 13, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997.
Inoltre, le banche e gli intermediari finanziari avranno l'obbligo di ripartite le rate annuali utilizzabili a partire dall'anno 2025 dei crediti d'imposta, alle quali è stato attribuito il codice identificativo univoco (si tratta di crediti generati a partire dal 1/5/2022) in 6 rate annuali di pari importo, in luogo dell'originaria rateazione prevista per tali crediti (5 anni per le spese 2020 e 2021 e 4 anni per le spese sostenute dal 2022 per il superbonus; 5 anni per il bonus barriere architettoniche, il sismabonus e il sismabonus acquisti), se hanno acquistato i crediti derivanti dal superbonus, dal bonus barriere architettoniche, dal sismabonus e dal sismabonus acquisti a un corrispettivo inferiore al 75%.

La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso. Le rate dei crediti d'imposta risultanti dalla nuova ripartizione non possono essere cedute ad altri soggetti, oppure ulteriormente ripartite.

Tale obbligo di ripartizione in sei quote annuali non si applica ai soggetti che hanno acquistato le rate dei predetti crediti a un corrispettivo pari o superiore al 75% dell'importo delle corrispondenti detrazioni, a condizione che dichiarino tale circostanza, con un atto

notorio ai sensi dell'articolo 47 del D.P.R. n. 445/2000, mediante apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate, da inviarsi in via telematica, improrogabilmente entro il 31/12/2024. Per le rate dei crediti la cui cessione è comunicata successivamente a tale data, la dichiarazione che i crediti sono stati acquistati ad un corrispettivo pari o superiore al 75% dovrà essere effettuata contestualmente all'accettazione della cessione.

Chiaramente si dovrà attendere un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate per l'operatività della comunicazione.

Ferme restando le sanzioni penali previste in caso di dichiarazioni mendaci, la violazione della disposizione determina il recupero del credito indebitamente compensato e dei relativi interessi e l'applicazione della sanzione tributaria amministrativa del 30% prevista dall'articolo 13, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997.

POTENZIAMENTO DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA

Con un emendamento è stato introdotto nell'originario decreto l'articolo 4-ter con il quale viene potenzia l'attività di vigilanza e controllo dei Comuni in relazione agli interventi relativi al superbonus.
Nello specifico si stabilisce che gli uffici comunali che si occupano di edilizia e che ravvisano l'inesistenza totale o parziale degli interventi agevolati con il superbonus e gli altri bonus edilizi (l'emendamento esplicitamente richiama gli articoli 119 e 121, comma 2, del D.L. n. 34/2020) dovranno fornire una segnalazione qualificata alla guardia di Finanza e all'agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione si trovano gli immobili.
Ai Comuni che effettuano la segnalazione si applicano le disposizioni in materia di partecipazione dei Comuni al contrato all'evasione fiscale di cui all'articolo 1, comma 1, del D.L. n. 203/2005 e verrà riconosciuta una quota pari al 50% delle somme riscosse (ai sensi dell'articolo 2, comma 10, lettera b), del D.Lgs. n. 23/2011).

NOVITÀ PER INTERVENTI DI RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA

Sempre in sede di conversione sono state apportate modifiche all'articolo 16-bis del TUIR relativamente alla ristrutturazione edilizia prevedendo che che per le spese agevolate sostenute a partire dal 1/1/2028 e fino al 31/12/2033, l'aliquota di detrazione sarà ridotta al 30%. Nessuna modifica invece è prevista per il tetto di spesa massima ammissibile, che anche in tale resterebbe a 48.000 euro.

Va ricordato che la detrazione è permanente e prevede un'aliquota agevolativa ordinaria del 36% e un tetto massimo di spesa detraibile di 48.000 euro per unità immobiliare. Solamente a seguito di interventi legislativi successivi, da ultimo la legge di Bilancio 2022 (legge n. 234/2021), per le spese documentate sostenute fino al 31/12/2024, la detrazione spetta nella maggior misura del 50%, fino ad un ammontare massimo di spesa di 96.000 euro per unità immobiliare.

La sintesi è la seguente:

- spese sostenute fino al 31/12/2024: credito d'imposta del 50% nel limite di 96.000 euro di spesa;
- spese sostenute dal 1/1/2025 al 31/12/2027: credito d'imposta del 36% nel limite di 48.000 euro di spesa;
- spese sostenute dal 1/1/2028 al 31/12/2033: credito d'imposta del 30% nel limite di spesa di 48.000 euro.

Il limite di spesa descritto si riferisce ad ogni singola unità abitativa.

BLOCCO COMPENSAZIONI CON DEBITI FISCALI

Nessuna novella giunge dalla conversione del DL 39/2024 con riferimento al blocco della possibilità di compensazione dei crediti d'imposta derivanti dalla cessione dei bonus edilizi in presenza di debiti fiscali.

Infatti, con il comma 1 dell'articolo 4, del DL 39/2024 ha introdotto nell'articolo 121 del D.L. n. 34/2020 il nuovo comma 3-bis, con il quale si dispone la sospensione dell'utilizzabilità dei crediti di imposta relativi agli interventi edilizi presenti nella piattaforma telematica dell'Agenzia delle entrate in presenza di iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, nonché iscrizioni a ruolo o carichi affidati agli agenti della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle entrate in base alle norme vigenti, compresi quelli per atti di recupero (emessi ai sensi dell'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge n. 311/2004, e dell'articolo 38-bis del D.P.R. n. 600/1973), per importi complessivamente

superiori a 10.000 euro, per i quali sia già decorso il trentesimo giorno dalla scadenza dei termini di pagamento e non siano in essere provvedimenti di sospensione o per i quali sia intervenuta decadenza dalla rateazione.
Tale sospensione si applica fino a concorrenza degli importi dei predetti ruoli e carichi.

Mandano le disposizioni attuative demandate ad un regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze.

COMPENSAZIONI DI CREDITI FISCALI

Già la formulazione originaria del DL 39/2024 prevedeva, all'articolo 4, comma 2, che il divieto di compensazione in presenza di iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi scaduti di ammontare complessivo superiore a 100.000 euro, introdotto dall'articolo 1, comma 94, lettera b) della legge di Bilancio 2024 (legge n. 213/2023) e che entrerà in vigore dal 1° luglio 2024, non sarà efficace in presenza di una sospensione o di una rateazione in corso di validità.
Ricordiamo che, con la completa riscrittura del comma 49- quinquies dell'articolo 37 del D.L. n. 223/2006, veniva previsto che per i contribuenti che hanno iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, nonché iscrizioni a ruolo o carichi affidati agli agenti della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle entrate in base alle norme vigenti, compresi quelli per atti di recupero, per importi complessivamente superiori a 100.000 euro, per i quali i termini siano scaduti e non siano in essere provvedimenti di sospensione, è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione, fatta eccezione per i crediti relativi a contributi previdenziali e assistenziali, nonché quelli relativi ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali (crediti di cui all'articolo 17, comma 2, lettere e), f) e g), del D.Lgs. n. 241/1997).
Con la nuova previsione, ai fini del raggiungimento della soglia di 100.000 euro di debiti (oltre alla quale scatta il blocco alla compensazione), non rilevano le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

Per espressa previsione normativa, qualora detta disposizione non sia applicabile, continuano ad applicarsi, al ricorrere delle relative condizioni, le altre previsioni contenute nell'articolo 31 del D.L. n. 78/2010, il quale esclude l'utilizzo in compensazione dei crediti erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo e scaduti (cioè non pagati nei termini di legge) per

importi complessivamente superiori a 1.500 euro, facendo salva l'ipotesi di pagamento, anche parziale, delle somme mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte.

Ai sensi dell'articolo 4, comma 3, le nuove disposizioni si applicheranno a decorrere dal 1° luglio 2024.

CESSIONE DEI CREDITI SUPER ACE

Già l'originario DL 39 interveniva con l'articolo 5 sui crediti da super ACE, introducendo alcuni limiti alla cessione di tali crediti. In particolare, è previsto che:

a) dal 30/3/2024, per tali crediti sarà possibile una sola cessione.
b) in caso concorso in violazioni, oltre alle disposizioni sanzionatorie generali di cui all'articolo 9 del D.Lgs. n. 472/1997, ai fini del recupero del credito e dei relativi interessi, sussiste anche la responsabilità in solido dei soggetti cessionari;
c) le cessioni saranno soggette ai controlli previsti dall'articolo 122-bis del D.L. n. 34/2020, quali:
    - la possibilità per l'Agenzia delle entrate, entro 5 giorni lavorativi dall'invio della comunicazione dell'avvenuta cessione del credito, di sospendere, per un periodo non superiore a 30 giorni, gli effetti delle comunicazioni delle cessioni che presentano profili di rischio, ai fini del relativo controllo preventivo;
    - il divieto, per gli intermediari bancari e finanziari che intervengono nelle cessioni comunicate, di acquisire il credito in tutti i casi in cui ricorrono i presupposti che comportano l'obbligo di segnalazione delle operazioni sospette e l'obbligo di astensione nei casi di impossibilità oggettiva di effettuare un'adeguata verifica della clientela;
d) i crediti d'imposta già oggetto di una cessione al 30 marzo 2024 possono essere ceduti solo un'altra volta.

COMUNICAZIONE PER I CREDITI D'IMPOSTA TRANSIZIONE 4.0

Anche per la comunicazione dei crediti d'imposta "transizione 4.0" la legge di conversione non apporta alcuna modifica. Pertanto, sono confermate le previsioni dei commi da 1 a 3 dell'articolo 6, che introducono alcuni obblighi comunicativi ai fini della fruizione dei seguenti crediti d'imposta:

- credito di imposta per investimenti in beni strumentali materiali 4.0, di cui all'articolo 1, comma 1057-bis della legge di Bilancio 2021 (legge n. 178/2020);
- credito di imposta per investimenti in beni strumentali immateriali 4.0, di cui all'articolo 1, commi 1058, 1058-bis e 1058-ter della legge di Bilancio 2021 (legge n. 178/2020);
- credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 1, comma 200, della legge di Bilancio 2020 (legge n. 160/2019);
- credito di imposta per investimenti in attività di innovazione tecnologica, di cui all'articolo 1, comma 201, della legge di Bilancio 2020 (legge n. 160/2019);
- credito di imposta per investimenti in attività di design e ideazione estetica, di cui all'articolo 1, comma 202, della legge di Bilancio 2020 (legge n. 160/2019);
- credito di imposta per investimenti in attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica, di cui ai commi 203, quarto periodo, 203-quinquies e 203-sexies dell'articolo 1 della legge di Bilancio 2020 (legge n. 160/2019).

Si ricorda che con il decreto direttoriale del 24 aprile 2024 del MIMIT sono stata individuate le modalità ed i termini per l'invio della comunicazione al GSE che, in prima applicazione si doveva trasmettere a mezzo PEC e che dal 18/5/2024, è possibile predisporre ed inviare tali comunicazioni direttamente tramite il portale del GSE.

Ricordiamo che la comunicazione di compensazione va inviata:

- sia in via preventiva che in via consuntiva, per gli investimenti che si intende effettuare a partire dal 30/3/2024;
- esclusivamente in via consuntiva, per gli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati dal 1/1/2023 al 29/3/2024 e per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica effettuati dal 1/1/2024 al 29/3/2024.

Le imprese, che hanno validamente inviato la prescritta comunicazione, a seguito della riattivazione dei codici tributo da parte dell'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 25/E/2024, possono utilizzare in compensazione i crediti d'imposta indicando nel modello F24 i codici tributo 6936 e 6937 e come "anno di riferimento" l'anno di completamento dell'investimento agevolato riportato nella comunicazione stessa.

Nel caso in cui i crediti utilizzati in compensazione non trovino riscontro in quelli delle comunicazioni trasmessi dal Mimit all'Agenzia delle Entrate, i relativi modelli F24 saranno scartati.

CREDITO D'IMPOSTA TRANSIZIONE 5.0

La legge di conversione porta invece alcune novità per il credito di imposta Transizione 5.0, istituito dall'articolo 38 del D.L. n. 19/2024.
In particolare, con il comma 3-bis dell'articolo 6:

- viene esplicitato che il credito di imposta spetta per gli investimenti effettuati a partire dal 1/1/2024;
- tra le comunicazioni periodiche che le imprese dovranno trasmettere, viene ricompresa quella volta a dimostrare l'effettuazione degli ordini accettati dal venditore, con pagamento di acconto in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, da trasmettere, entro 30 giorni dalla prenotazione del credito d'imposta, pena la decadenza dal beneficio;
- viene portato da quotidiano a mensile l'obbligo per il Gestore servizi energetici (Gse) di trasmettere al Ministero delle imprese e del Made in Italy l'elenco delle imprese che hanno comunicato in modo valido l'intenzione di fruire dell'agevolazione e l'importo del credito prenotato;
- viene specificato che il Gse dovrà effettuare una comunicazione all'Agenzia delle Entrate qualora emerga la fruizione, anche parziale, del credito in assenza dei relativi presupposti.

MODIFICHE AL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

Malgrado le disposizioni sul contraddittorio preventivo siano di recente introduzione (D.Lgs. 219/2023) nello statuto del Contribuente, troviamo molteplici novità.
In primo luogo, ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 7 viene previsto che:

- le disposizioni concernenti il diritto al contraddittorio di cui all'articolo 6-bis dello Statuto del contribuente non si applicano agli atti emessi prima del 30/4/2024 e a quelli preceduti da un invito emesso prima della medesima data;

- ai predetti atti si applica la disciplina vigente prima del 30/4/2024;
- qualora l'Amministrazione finanziaria o gli enti impositori territoriali abbiano, prima del 30/4/2024, comunicato al contribuente lo schema d'atto di cui all'articolo 6-bis citato, agli atti emessi con riferimento alla medesima pretesa si applica comunque la proroga dei termini di decadenza prevista dal comma 3, ultimo periodo, del medesimo articolo 6-bis.

L'articolo 7-bis prevede, invece, una norma di interpretazione autentica per definire l'ambito di applicazione del contraddittorio preventivo:

- viene esplicitato che il confronto preventivo tra Amministrazione e Contribuente si applica esclusivamente agli atti recanti una pretesa impositiva, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, ma non a quelli per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra Amministrazione finanziaria e contribuente né agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti;
- viene precisato che tra gli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio, da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, rientrano anche quelli di diniego di istanze di rimborso, in funzione anche del relativo valore.

PROROGA DEI TERMINI DI REGISTRAZIONE DEGLI AIUTI DI STATO COVID-19

La disposizione contenuta nell'articolo 7, comma 4, proroga al 30 novembre 2024 i termini previsti per l'Agenzia delle Entrate in materia di registrazione degli aiuti di Stato relativi all'emergenza epidemiologica da COVID-19 da riportare nel Registro nazionale aiuti (RNA).

RAVVEDIMENTO SPECIALE

Nessuna novella in tema di proroga del ravvedimento speciale al 31/5/2024 già prevista nell'originaria versione del DL 39/2024. Ricordiamo che con il ravvedimento speciale, introdotto con l'articolo 1, commi da 174 a 178, della legge di Bilancio 2023 (legge n. 197/2022), è consentita la definizione agevolata delle violazioni dichiarative mediante il pagamento, unitamente all'imposta e agli interessi, di una sanzione ridotta a 1/18 del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge. In particolare, il comma 6 dell'articolo

7, intervenendo sull'articolo 3, comma 12-undecies, del DL n. 215/2023 (Milleproroghe), proroga, al 31/5/2024, il termine per il perfezionamento del ravvedimento speciale delle violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31/12/2022.
L'adesione al ravvedimento speciale si perfeziona con il versamento, entro il 31/5/2024, dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata. È comunque necessario rimuovere, entro la medesima data, l'irregolarità commessa. Le 3 rate scadono il 30/6/2024, il 30/9/2024 e il 20/12/2024; sulle rate sono dovuti gli interessi nella misura del 2% annuo. In caso di decadenza dalla rateazione, si applicano gli interessi di legge, con decorrenza dal 1/6/2024.

Il successivo comma 7, riapre i termini per aderire al ravvedimento anche a coloro che non avevano aderito entro l'originaria scadenza del 30/9/2023 la quale era prevista per le annualità riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31/12/2021 e ai periodi d'imposta precedenti. Anche in questo caso si dovrà regolarizzare entro il 31/5/2024 versando l'intero dovuto (imposte, sanzioni). Chi opzionasse la rateazione, il piano prevede 8 rate, di cui le prime 5 vanno versate entro il 31/5/2024, mentre le restanti 3 rate residue, seguiranno rispettivamente le seguenti scadenze: il 30/6/2024, il 30/9/2024 e il 20/12/2024. Sulle rate vanno calcolati gli interessi al 2% a decorrere dal 2/5/2024.

Ricordiamo altresì che il mancato pagamento, in tutto o in parte, di una delle 3 rate successive a quella in scadenza il 31/5/2024, entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione, con la conseguente iscrizione a ruolo e l'applicazione della sanzione prevista dall'articolo 13 del D.lgs. n. 471/1997, applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta, oltre agli interessi per ritardata iscrizione a ruolo nella misura prevista dall'articolo 20 del D.P.R. n. 602/1973, calcolati del 1/6/2024.

RIVERSAMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA R&S

Il credito d'imposta "ricerca e sviluppo" dei periodi 2015-2019 vede un susseguirsi di proroghe relative alla possibilità di riverso spontaneo senza applicazione di sanzioni. Infatti, con la legge di conversione del DL n. 39/2024 arriva una ulteriore proroga del termine per la presentazione della domanda di accesso alla procedura di riversamento del credito d'imposta ricerca e sviluppo, prevista dall'articolo 5, commi da 7 a 12, del DL n. 146/2021.

La previsione normativa prevedeva la possibilità di presentare la richiesta da tutti i soggetti che, ai fini della determinazione del credito maturato per l'attività di ricerca e sviluppo, con riferimento ai periodi di imposta successivi a quello in corso al 31/12/2014 e fino a quello in corso al 31/12/2019, hanno:

- realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca o sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta;
- applicato il comma 1-bis dell'articolo 3 del D.L. n. 145/2013, in maniera non conforme a quanto dettato dalla diposizione d'interpretazione autentica recata dall'articolo 1, comma 72, della legge n. 145/2018;
- commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità;
- commesso errori nella determinazione della media storica di riferimento.

Nello specifico, con il comma 7-bis dell'articolo 7, che interviene sull'articolo 5, comma 9, primo periodo, del predetto D.L. n. 146/2021, viene differito dal 30 luglio 2024 al 31 ottobre 2024 il termine entro il quale i soggetti che intendono avvalersi della procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta devono inviare l'apposita richiesta all'Agenzia delle Entrate, specificando il periodo o i periodi d'imposta di maturazione del credito d'imposta per cui è presentata la richiesta, gli importi del credito oggetto di riversamento spontaneo e tutti gli altri dati ed elementi richiesti in relazione alle attività e alle spese ammissibili.
Il successivo comma 7-ter, invece, modifica l'articolo 5, comma 1-bis, del D.L. n. 145/2023, rinviando dal 30/6/2024 al 30/9/2024 il termine ultimo entro il quale i soggetti che hanno già presentato richiesta telematica di accesso alla procedura di riversamento del credito d'imposta ricerca e sviluppo ma non hanno ancora effettuato il versamento dell'unica soluzione o della prima rata, possono revocare integralmente la richiesta, secondo le modalità definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.
Va utilizzato il nuovo modello per il riversamento spontaneo del credito d'imposta ricerca e sviluppo, insieme alle istruzioni e alle specifiche tecniche, approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia n. 169262 del 29/3/2024.

Rimangono invariati i termini di versamento, e cioè:

- 16/12/2024, il termine per il versamento in unica soluzione o per il versamento della prima rata;
- 16/12/2025, il termine per il versamento della seconda rata;
- 16/12/2026, il termine per il versamento della terza ed ultima rata.

DELIBERE TARI

Anche il termine per i Comuni di adozione dei piani finanziari e delle nuove tariffe TARI slitta, a mente del comma 7-quater, dell'articolo 7, al 30/6/2024.

Diversamente, rimangono fermi i termini di pagamento delle rate già stabiliti con regolamento comunale.

Inoltre, la disposizione sancisce la validità e l'efficacia delle delibere di approvazione della TARI emesse dal 1° maggio e fino alla data di entrata in vigore della legge di conversione.

PLASTIC E SUGAR TAX

Il comma 7 dell'articolo 9 posticipa l'entrata in vigore di un anno della sugar tax (che passa al 1/7/2025) e di due anni della plastic tax (che passa al 1/7/2026).

CONCLUSIONI

Come si è notato, anche questa disposizione contiene notevoli modifiche all'ordinamento attualmente in vigore, certamente non semplificandolo, ma, al contrario, rendendo la vita del cittadino non certamente semplice.

L'Approfondimento

Il nuovo regime premiale Isa applicabile per il 2024

PREMESSA

Con il Provvedimento 22.04.2024 l'Agenzia delle Entrate ha individuato i livelli di affidabilità fiscale al raggiungimento dei quali sono riconosciuti i benefici premiali.

L'Agenzia ha, inoltre, confermato la possibilità di accesso ai benefici premiali sulla base del punteggio ottenuto per l'anno di imposta 2023 calcolato come media dei punteggi relativi al biennio 2022 - 2023.

Con le novità introdotte dall'articolo 14, D.lgs. 1/2024, c.d. "Decreto Semplificazioni adempimenti tributari", sono state innalzate le soglie monetarie entro le quali è possibile beneficiare dell'esonero dal Visto di conformità per la compensazione e/o il rimborso del credito IVA e per la compensazione dei crediti IRPEF/IRES/IRAP.

A riguardo, nelle Motivazioni del citato Provvedimento, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, coerentemente con quanto indicato nella Relazione illustrativa del D.lgs. 1/2024, tenuto conto che il comma 12 dell'articolo 9-bis, D.L. 50/2017 dispone che siano individuati i livelli di affidabilità fiscale ai quali è collegata la graduazione dei benefici premiali, "con lo stesso provvedimento, ferme restando le attuali soglie di esonero, le più alte soglie individuate nella norma potranno essere correlate a livelli di affidabilità maggiori (ad esempio, soggetti ISA con punteggio pari o superiore a 9)".

Analizziamo nel dettaglio, quindi, le novità introdotte ad opera dell'articolo 14, D.lgs. 1/2024 e i benefici premiali connessi al raggiungimento di specifici punteggi di affidabilità fiscale.

I NUOVI BENEFICI PREMIALI

Ai sensi dell'articolo 9-bis, comma 11, D.L. 50/2017, il livello di affidabilità ottenuto dal contribuente (in termini di punteggio), anche a seguito dell'indicazione di ulteriori componenti positivi, determina il riconoscimento di specifici benefici premiali.

L'articolo 14, D.lgs. 1/2024 modificando le lett. a) e b) del predetto comma 11, ha aumentato, fra le altre:

- da 50.000 a 70.000 euro annui la soglia al di sotto della quale non è richiesto il Visto di conformità per l'utilizzo in compensazione del credito IVA;
- da 20.000 a 50.000 euro annui la soglia al di sotto della quale non è richiesto il Visto di conformità per l'utilizzo in compensazione dei crediti IRPEF/IRES/IRAP;
- da 50.000 a 70.000 euro la soglia al di sotto della quale non è richiesto il Visto di conformità per l'ottenimento dei rimborsi IVA.

I predetti benefici restano validi esclusivamente nel caso in cui il contribuente ottenga specifici punteggi premiali sulla base dei dati dichiarati nel Modello ISA 2024. In base al punteggio di affidabilità, il contribuente può ottenere i seguenti benefici premiali.

Tabella n. 1 – Benefici premiali

PUNTEGGIO AFFIDABILITÀ		BENEFICI PREMIALI
2023	MEDIA 2022 2023	
>= 9	>= 9	A. esonero dall'apposizione del visto di conformità per la **compensazione** di crediti di importo non superiore a: **a) 70.000 euro annui l'IVA** **b) 50.000 euro annui IRPEF/IRES/IRAP** B. esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per il **rimborso del credito IVA per un importo non superiore a 70.000 euro annui** C. esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative D. esclusione della determinazione sintetica del reddito, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di 2/3 il reddito dichiarato
>= 8,5	>= 9	A. esclusione degli accertamenti basati su presunzioni semplici
>= 8	>= 8,5	A. esonero dall'apposizione del visto di conformità per la **compensazione** di crediti di importo non superiore a: **a) 50.000 euro annui per l'IVA** **b) 20.000 euro annui per IRPEF/IRES/IRAP**

		B. esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per il **rimborso del credito IVA per un importo non superiore a 50.000 euro annui**
	non previsto	A. anticipazione di almeno 1 anno del termine di decadenza per l'attività di accertamento *

** beneficio non richiedibile per effetto della media dei punteggi 2022-2023*

Con l'introduzione delle nuove soglie di esonero, l'Agenzia ha delineato le seguenti due fattispecie con una gradazione del beneficio commisurata al punteggio premiale.

Tabella n. 2 – Le nuove soglie con i relativi benefici per la compensazione

ESONERO VISTO DI CONFORMITÀ PER LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA/IRPEF/IRES/IRAP	
PUNTEGGIO AFFIDABILITÀ **>= 9 PER IL 2023** **>= 9 MEDIA 2022-2023**	Esonero visto di conformità per la **compensazione** di crediti di importo non superiore a: A. **70.000 euro annui**, risultanti dal Modello IVA 2025 relativo al 2024; B. **70.000 euro annui**, maturati nei primi 3 trimestri 2025 (Mod. IVA TR); C. **50.000 euro annui**, risultanti dal Modello REDDITI-IRAP 2024 relativo al 2023.
PUNTEGGIO AFFIDABILITÀ **>= 8 PER IL 2023** **>= 8,5 MEDIA 2022-2023**	Esonero visto di conformità per la **compensazione** di crediti importo non superiore a: A. **50.000 euro annui**, risultanti dal Modello IVA 2025 relativo al 2024; B. **50.000 euro annui**, maturati nei primi 3 trimestri 2025 (Mod. IVA TR); C. **20.000 euro annui**, risultanti dal Modello REDDITI-IRAP 2024 relativo al 2023.

Tabella n. 3 – Le nuove soglie con i relativi benefici per il rimborso

ESONERO APPOSIZIONE VISTO DI CONFORMITÀ O PRESTAZIONE DELLA GARANZIA PER IL RIMBORSO DEI CREDITI IVA

PUNTEGGIO AFFIDABILITÀ **>= 9 PER IL 2023** **>= 9 MEDIA 2022-2023**	Esonero visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per il **rimborso** dei crediti IVA: A. risultanti dal Modello IVA 2025 relativo al 2024; B. maturati nei primi 3 trimestri 2025 (Mod. IVA TR); per un importo **non superiore a 70.000 euro annui.**
PUNTEGGIO AFFIDABILITÀ **>= 8 PER IL 2023** **>= 8,5 MEDIA 2022-2023**	Esonero visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per il **rimborso** dei crediti IVA: A. risultanti dal Modello IVA 2025 relativo al 2024; B. maturati nei primi 3 trimestri 2025 (Mod. IVA TR); per un importo **non superiore a 50.000 euro annui.**

Per i soggetti che conseguono sia redditi d'impresa che di lavoro autonomo l'accesso ai benefici premiali è consentito a condizione che:

- per entrambe le categorie reddituali siano applicabili i relativi ISA (se previsti);
- il punteggio risultante dall'applicazione di ciascun ISA, anche sulla base di più periodi d'imposta, sia pari o superiore a quello minimo individuato per l'accesso al beneficio.

Sul punto, con la Circolare 02.08.2019 n. 17/E l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, affinché i benefici premiali possano essere riconosciuti, è necessario che sia previsto per l'attività esercitata uno specifico ISA e che tale ISA sia effettivamente applicato dal contribuente, ovvero non sussista una causa di esclusione. L'obbligo della compilazione del Modello ISA al solo fine di acquisire i dati a fini statistici non consente l'accesso ai benefici premiali. E' dunque necessario che per tutte le attività esercitate sia previsto uno specifico ISA e che per lo stesso la legge imponga la sua compilazione.

Infatti, considerato che gli ISA sono uno strumento idoneo a rappresentare l'andamento dell'attività economica in condizioni di normalità, l'applicazione degli Indici nei confronti di contribuenti che operano in un contesto economico o in condizioni specifiche significativamente diverse da quelle prese a riferimento ai fini della costruzione degli Indici, "non fornisce garanzie di totale affidabilità dei risultati".

ASPETTI COMUNI

Prendendo a riferimento la citata Circolare n. 17/E del 02.08.2019, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- il limite di 50.000 euro e di 20.000 euro va verificato per singola imposta e per singolo anno di riferimento della compensazione. Pertanto, in presenza di due diversi crediti di ammontare inferiore al limite, ma complessivamente superiori alla soglia, gli stessi possono essere utilizzati in compensazione senza apporre il Visto di conformità. Da notare che, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, D.L. 124/2019 l'utilizzo in compensazione di crediti per un importo superiore a 5.000 euro annui è consentito a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dalla quale il credito emerge. Si ricorda che l'esonero dal Visto di conformità a seguito di un punteggio almeno pari a 8 non fa venir meno l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione per compensazioni eccedenti i 5.000 euro. Nel caso in cui l'utilizzo di uno dei crediti che hanno origine dalla medesima dichiarazione superi i 50.000 o i 20.000 euro, la dichiarazione va vistata nella sua completezza;
- le soglie di esonero riferite al credito IVA sono cumulative, riguardando la compensazione effettuata nel 2025. L'utilizzo di tutto o in parte del beneficio di esenzione per i crediti IVA trimestrali, derivanti dal Modello IVA TR, limita l'eventuale ulteriore utilizzo nella dichiarazione IVA annuale in quanto l'importo dell'esonero per la compensazione effettuata nell'anno non può eccedere complessivamente i 70.000 euro, per punteggi uguali o superiori a 9 e i 50.000 euro, per punteggi uguali o superiori a 8;

Le medesime condizioni valgono anche per le richieste di rimborso IVA.

Infine, i benefici premiali legati alla media 2022-2023 interessano, in particolare, i contribuenti che:

- nel 2022 hanno conseguito un punteggio che consentiva di accedere al regime premiale (da 8 a 10);
- e che nel 2023 non raggiungono un punteggio sufficiente per la premialità (inferiore ad 8).

Tali soggetti, quindi, possono sfruttare la media 2022-2023 per provare ad accedere ai benefici premiali.

RIDUZIONE TERMINI ACCERTAMENTO

I termini di decadenza per l'attività di accertamento riferita al reddito d'impresa o di lavoro autonomo (articoli 43, comma 1, D.P.R. 600/73 e 57, comma 1, D.P.R. 633/72) sono ridotti di un anno nei confronti dei soggetti con un livello di affidabilità almeno pari a 8 per il 2023. Come accennato, l'accesso al regime premiale non può essere ottenuto tramite la media dei punteggi 2022 - 2023.

ESCLUSIONE ACCERTAMENTI BASATI SU PRESUNZIONI SEMPLICI

A favore del soggetto che raggiunge un punteggio di affidabilità almeno pari a 8,5 per il 2023 e a 9 quale media 2022 – 2023 è prevista l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici ai sensi degli articoli 39, comma 1, lett. d), secondo periodo, D.P.R. 600/73 e 54, comma 2, secondo periodo, D.P.R. 633/72. Si ricorda che per il tramite delle presunzioni semplici, purché le stesse siano gravi, precise e concordanti, l'Amministrazione finanziaria può indurre da un fatto già provato l'esistenza o il modo di essere di un fatto ignoto.

ESCLUSIONE SOCIETA' NON OPERATIVE – DETERMINAZIONE SINTETICA DEL REDDITO

Per i soggetti che raggiungono un punteggio di affidabilità almeno pari a 9 per il 2023, ovvero quale media 2022 - 2023, in aggiunta ai precedenti benefici, è prevista:

- l'esclusione dall'applicazione della disciplina delle società non operative;
- l'esclusione dalla determinazione sintetica del reddito complessivo (c.d. "redditometro") ai sensi dell'articolo 38, D.P.R. 600/73, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di 2/3 il reddito dichiarato.

ULTERIORI COMPONENTI POSITIVI

Ai sensi del comma 9 dell'articolo 9-bis, D.L. 50/2017, il contribuente ha la facoltà di indicare in dichiarazione dei redditi ulteriori componenti positivi ai fini ISA, non risultanti dalle scritture contabili, rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, per "migliorare" il proprio profilo di affidabilità e per accedere al regime premiale, con effetti anche ai fini IRAP ed IVA.

L'indicazione degli ulteriori componenti positivi non comporta l'applicazione di sanzioni e interessi, a condizione che il versamento delle relative imposte sia effettuato entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi.

TERMINI DI PRESENTAZIONE

Come precisato nella Risposta 06.02.2020, n. 31, il regime premiale opera anche nel caso in cui il Modello REDDITI sia presentato entro 90 giorni dalla scadenza (dichiarazione "tardiva" ma non omessa), sempreché i dati dichiarati dal contribuente ai fini dell'applicazione degli ISA siano corretti e completi.

Le eventuali dichiarazioni presentate successivamente al termine ordinario che modificano il precedente punteggio ISA ottenuto dal contribuente migliorandolo sono considerate non rilevanti ai fini delle premialità. Per contro, se con una dichiarazione successiva a quella trasmessa nei termini ordinari, la modifica dei dati per l'applicazione degli ISA determini una riduzione del punteggio di affidabilità, tale variazione rileva ai fini della riduzione o della perdita dei benefici premiali.

Ai fini delle attività di analisi del rischio sono sempre considerati rilevanti gli esiti dell'ultima dichiarazione inviata.

ULTERIORE BENEFICIO PREMIALE

A decorrere dal 16.09.2022 il Legislatore ha introdotto un nuovo beneficio premiale per i soggetti ISA.

In particolare, ai sensi dell'articolo 47, D.lgs. 546/92 il contribuente può chiedere alla Corte di Giustizia Tributaria di primo o secondo grado, presso la quale è pendente il giudizio ovvero adita ai sensi dell'articolo 62-bis, la sospensione dell'atto impugnato tramite un'istanza motivata, qualora dall'atto medesimo possa derivargli un danno grave ed irreparabile.

Come disposto dal comma 5 dell'articolo 47, D.lgs. 546/1992, la sospensione può essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia, mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa (ex articolo 69, comma 2, D.lgs. 546/92).

A seguito della modifica del citato comma 5 ad opera dell'articolo 2, Legge 130/2022, è prevista l'esclusione dalla prestazione della garanzia per i soggetti con "bollino di affidabilità

fiscale", ossia per i soggetti ISA che hanno ottenuto un punteggio di affidabilità almeno pari a 9 negli ultimi 3 periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso.

Le prossime scadenze

29 maggio 2024	**DEPOSITO BILANCIO** Termine per depositare il bilancio, approvato entro il 29.04.2024, e degli allegati nel Registro Imprese.
30 maggio 2024	**CONTRATTI DI LOCAZIONE** Termine ultimo per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili.
31 maggio 2024	**LIQUIDAZIONE PERIODICHE** Termine entro cui presentare la comunicazione dei dati relativi alle liquidazioni periodiche Iva del 1° trimestre 2024.
	IMPOSTA DI BOLLO Termine entro cui versare l'imposta di bollo relativa al primo trimestre 2024.
	RAVVEDIMENTO SPECIALE Termine entro cui versare in un'unica soluzione le somme dovute per la regolarizzazione di dichiarazioni fiscali relative al periodo d'imposta 2022.
15 giugno 2024	**CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE** Termine entro cui l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione il software per l'acquisto dei dati necessari alla formulazione della proposta di concordato.
16 giugno 2024	**IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO** Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e versare l'imposta a debito.
	VERSAMENTO RITENUTE

Termine per versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente relative a redditi di lavoro dipendente, autonomo, su provvigioni, altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

IMU

Termine per versare la prima o unica rata dell'IMU complessivamente dovuta per il 2024.