



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 33 del 4 settembre 2024

Focus settimanale:

- **Accesso aziendale ai servizi INPS solo con SPID, CIE e CNS**
- **La riforma delle sanzioni tributarie**
- **Le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate e i nuovi termini di presentazione delle dichiarazioni dopo il decreto adempimenti**
- **Transizione 5.0 ora è attiva la procedura**
- **Manutenzione e beni significativi**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	11
Accesso aziendale ai servizi INPS online solo con SPID, CIE e CNS.....	11
La riforma delle sanzioni tributarie	13
L'Approfondimento.....	17
Le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate e i nuovi termini di presentazione delle dichiarazioni dopo il decreto adempimenti.....	17
L'Approfondimento.....	28
Transizione 5.0 ora è attiva la procedura.....	28
L'Approfondimento.....	39
Manutenzione e beni significativi	39

Flash di stampa



Avvisi bonari e cartelle	ITALIA OGGI 10.08.2024	Sarà possibile una migliore gestione nella “sanatoria” dei debiti in quanto dal 2025 la combinazione del maggior termine è fissato a 60 giorni invece che 30 e la rateazione sarà spalmata su 7 anni.
Nuovi criteri di residenza fiscale	ITALIA OGGI 12.08.2024	La riforma fiscale ha sostituito il criterio della “sede dell’amministrazione” con quello della “sede di direzione effettiva” e della “gestione ordinaria in via principale”, eliminando il criterio “dell’oggetto principale”.
Riforma fiscale	ITALIA OGGI 13.08.2024	Le novità di maggior rilievo che modificano l’art. 29 D.L. 78/2010 in materia di accertamenti esecutivi come derivanti dall’approvazione del D.Lgs. 110/2024 di riforma della riscossione, rendono la riscossione più veloce per gli atti di recupero dei crediti e irrogazioni delle sanzioni.
Proroga rottamazione magazzino	IL SOLE 24 ORE 13.08.2024	Il Governo ha prorogato al 30.09.2024 la prima rata della regolarizzazione di magazzino, la cui scadenza originaria era prevista al 31.07.2024 per i soggetti Isa.
Concordato preventivo biennale	IL SOLE 24 ORE 14.08.2024	La nuova lett. b-bis) dell’art. 11 D.Lgs. 13/2024 come da ultimo modificato, prevede che la presenza significativa di redditi non tassati nel 2023 può inibire l’accesso al concordato preventivo per il biennio 2024/2025.
Ulteriori casi di cessazione del concordato preventivo biennale	IL SOLE 24 ORE 15.08.2024	Il decreto correttivo (D.lgs. 108/2024) ha introdotto tre ulteriori casi di cessazione dell’efficacia del concordato per i soggetti ISA: il contribuente aderisce al regime forfetario in una delle 2 annualità oggetto di concordato, la società risulta interessata da operazioni di fusione, scissione, conferimento o da modifiche della compagine sociale e infine se il contribuente dichiara ricavi o compensi di

		ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione degli Ilsa, maggiorato del 50% (7.746.853,50 euro).
Sospensione feriale degli avvisi	ITALIA OGGI 20.08.2024	Dal 1.09.2024 riprendono le notifiche di avvisi bonari e lettere compliance, mentre i termini di pagamento delle comunicazioni di irregolarità e degli esiti dei controlli formali sospesi, riprendono dal 5.09.2024.
Credito d'imposta 5.0	ITALIA OGGI 20.08.2024	Con circolare n. 25877 del 16.08.2024 il Ministero delle Imprese e del Made in Italy (Mimit) ha chiarito tramite esempi le modalità di calcolo del credito d'imposta spettante per la riduzione dei consumi energetici.
Fattura elettronica europea	IL SOLE 24 ORE 21.08.2024	La risoluzione legislativa 22.11.2023, C/2024/4246 del Parlamento Europeo, pubblicata in G.U. Ue 24.07.2024, è intervenuta sull'obbligo di fatturazione elettronica previsto dal c.d. pacchetto Vida.
Sanzioni tributarie amministrative	ITALIA OGGI 26.08.2024	Dal 1.09.2024 si applicheranno le disposizioni degli artt. 2, 3 e 4 D.lgs. 87/2024, che hanno modificato le regole quadro e le misure delle sanzioni tributarie amministrative recate, rispettivamente, dai D.lgs. 472/1997, 471/1997 e 473/1997.
Adeguamento interpretazioni Agenzia delle Entrate	ITALIA OGGI 27.08.2024	Il D.lgs. 87/2024 stabilisce che dall'1.09.2024 il contribuente che si allinea alle circolari dell'Agenzia delle Entrate entro 60 giorni dalla loro pubblicazione, presentando una dichiarazione integrativa e versando l'imposta dovuta, non è punibile.
Plusvalenza per vendita di immobile oggetto di superbonus	ITALIA OGGI 27.08.2024	Sulla vendita dell'immobile su cui sono stati realizzati interventi agevolati con Superbonus si applica la nuova tassazione delle plusvalenze al 26% anche senza che il valore dell'immobile sia aumentato grazie ai lavori che hanno dato diritto alla detrazione.

Rateazione non possibile in caso di blocco di somme	IL SOLE 24 ORE 27.08.2024	Le regole per l'accesso alla rateazione con l'Agente della Riscossione non sono state modificate e l'art. 19, c. 1-quater.1 D.P.R. 602/1973 stabilisce il divieto di rateazione delle somme oggetto di verifica effettuata ai sensi dell'art. 48-bis D.P.R. 602/1973 in qualunque momento antecedente la data di accoglimento della domanda del contribuente.
Presentazione modello 730/2024	IL SOLE 24 ORE 27.08.2024	Tra il 15.09 ed il 30.09.2024 si chiudono rispettivamente la 4 ^a e la 5 ^a (e ultima) finestra per l'invio dei modelli 730/2024. Dopo tale data sarà possibile inviare solamente il modello Redditi.
Impugnazione cartelle	IL SOLE 24 ORE 2.09.2024	Il decreto attuativo della riforma della riscossione (D.Lgs. 110/2024) aumenta la casistica in cui è possibile l'impugnazione diretta della cartella non notificata.
Prospetto di cortesia	IL SOLE 24 ORE 2.09.2024	Secondo la Fondazione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Milano è sufficiente utilizzare anche il prospetto di cortesia consegnato dagli spedizionieri al fine di portare in detrazione l'Iva all'importazione.
Ravvedimento operoso e cumulo giuridico	ITALIA OGGI 2.09.2024	Tra le modifiche che il D.Lgs. 87/2024 ha apportato all'art. 13 D.Lgs. 472/1997 relativamente alle sanzioni, si segnala che le regole sul cumulo giuridico si applicano anche in sede di regolarizzazione spontanea, in relazione alle violazioni commesse a partire dal 1.09.2024.
Obbligo del CIN	ITALIA OGGI 2.09.2024	Il D.L. 145/2023 ha introdotto il Codice identificativo nazionale (CIN) destinato ad ogni struttura ricettiva e alloggio che dovrà essere chiaramente visibile sia negli annunci online sia presso la struttura stessa.
Riforma sistema sanzionatorio	IL SOLE 24 ORE 31.08.2024	L'art. 13 D.Lgs. 74/2000, con il nuovo c. 3 bis, prevede di non punire i delitti omissivi se il fatto dipende da cause non imputabili

all'autore, sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'Iva.

Riduzioni sanzioni tributarie

IL SOLE 24 ORE
31.08.2024

L'onere per i contribuenti che omettono di pagare le imposte o le pagano in ritardo, sarà meno gravoso: per esempio, la sanzione del 30%, di cui all'art. 13 del D.Lgs. 471/1997, prevista per i ritardati od omessi versamenti, è stata ridotta al 25%.

L'Agenzia interpreta



**Deducibilità
interessi passivi**

INTERPELLO
N. 172
DEL 20.08.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che gli interessi passivi pagati sulla base di atti di conciliazione tributaria o di accertamento con adesione, per il ritardato versamento dell'Ires e dell'Irap, sono deducibili dal reddito d'impresa nel loro ammontare complessivo, anche se sono collegati a imposte non deducibili.

**Accollo con registro
di prestiti
obbligazionari**

INTERPELLO
N. 170
DEL 20.08.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che è soggetto a registrazione in caso d'uso, se formato mediante corrispondenza, l'accollo liberatorio mediante il quale il debito gravante su una società, in conseguenza dell'emissione di un prestito obbligazionario, è assunto da un'altra società.

**Conferimenti in
natura ai fini Iva e
redditi**

INTERPELLO
N. 171
DEL 20.08.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che nel caso di conferimento in natura di beni diversi dalle aziende, il corrispettivo imponibile ai fini Iva e Irap è l'importo dell'aumento di capitale della società conferente, mentre ai fini delle imposte sui redditi corrisponde al valore normale dei beni conferiti.

**Aliquota Iva
integratori
alimentari**

INTERPELLO
N. 175
DEL 21.08.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che l'aliquota Iva agevolata al 10% è applicabile solo ai dispositivi medici, prodotti farmaceutici, prodotti omeopatici o articoli di medicazione di cui le farmacie devono essere per forza dotate.

**Documentazione in
italiano per transfer
price**

INTERPELLO
N. 174
DEL 21.08.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che solo il c.d. Masterfile può essere presentato in lingua inglese, mentre la documentazione nazionale va presentata in lingua italiana.

**Riserve tecniche
delle assicurazioni**

INTERPELLO
N. 176
DEL 21.08.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che gli accantonamenti a riserve tecniche delle società che esercitano

attività assicurative rilevano ai fini della determinazione del reddito di impresa.

Iva e ritenuta
d'acconto

INTERPELLO
N. 177
DEL 29.08.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, stabilisce che i premi corrisposti a conclusione di un concorso pubblico di progettazione sono soggetti sia a Iva che a ritenuta a titolo di acconto.

Il Giudice ha sentenziato



Leveraged buy out

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 22608/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito che i costi sostenuti da una newco di un Lbo (leveraged buy out) sono detraibili ai fini Iva in capo alla società operativa che ha proceduto alla fusione con il veicolo.

Finanziamenti
infruttiferi nel
quadro RW

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 18071/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha stabilito che i finanziamenti infruttiferi a società all'estero sono sempre da dichiarare nel quadro RW.

Omesso versamento
per crisi unico
committente

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 32682/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha affermato che il legale rappresentante della società colpita da una crisi dovuta all'inadempienza dell'unico committente e all'impossibilità di accedere al credito bancario a tassi non elevati non risponde del reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali.

Prova
dell'esterovestizione

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 32682/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha ribadito la tesi del Fisco che aveva contestato la residenza fiscale di una società residente in Romania controllata da una società italiana.

Consolidato fiscale

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 17433/2024

La Cassazione, con la sentenza, nell'ambito del rapporto di consolidato fiscale, ha affermato che è necessario tenere in debita considerazione, per ogni singola società, le regole che sovrintendono il reddito d'impresa, prima fra tutte quella dell'inerenza.

Deducibilità
integrale Irap per le
autovetture
aziendali

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 11791/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che per le società di capitali e gli altri soggetti che determinano l'Irap applicando il principio di derivazione diretta dal bilancio, i costi relativi alle autovetture aziendali sono integralmente deducibili dalla base imponibile Irap se inerenti civilisticamente.

Concorso del consulente	CORTE DI CASSAZIONE N. 23229/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che solo se il consulente ha conseguito un proprio beneficio sono legittime le sanzioni tributarie a lui irrogate per aver concorso con la società nell'illecito amministrativo.
Visto del professionista non abilitato	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI BARI N. 1132/8/2024 N. 1442/5/2024	La C.g.t. di primo grado di Bari, con due recenti sentenze ha sancito che la mancata iscrizione del professionista che appone il visto di conformità nell'elenco dei soggetti abilitati non incide sulla spettanza del credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale.
Dichiarazione tardiva	CORTE DI CASSAZIONE N. 23409/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha stabilito che l'avvio di una verifica fiscale non impedisce la presentazione di una dichiarazione tardiva, entro i 90 giorni dalla scadenza.

In breve

Accesso aziendale ai servizi INPS online solo con SPID, CIE e CNS

Dal 1° settembre, l'accesso ai servizi telematici dell'INPS è consentito esclusivamente mediante SPID (sistema pubblico di identità digitale) di livello non inferiore a 2, CIE 3.0 (carta di identità elettronica) o CNS (carta nazionale dei servizi) anche per le aziende (pubbliche e private) e i loro intermediari di cui alla L. 12/79. Quindi, a partire dal 1° settembre, non sarà più possibile per tali soggetti accedere ai suddetti servizi tramite il precedente PIN.

L'INPS ha reso noto il cambio di passo con la circolare n. 77/2024 e con il successivo comunicato stampa del 5 luglio scorso.

L'Istituto, con la circ. n. 77/2024, ha ricordato che con la precedente circolare n. 95 del 2 luglio 2021 è stato avviato il processo di dismissione dell'accesso con il PIN dell'INPS in favore delle indicate nuove identità digitali, ciò in attuazione dell'art. 24 comma 4 del DL 76/2020.

In considerazione del fatto che con la circolare n. 87/2020 l'Istituto aveva comunicato che dal 1° ottobre 2020 non sarebbero più stati rilasciati nuovi PIN come credenziale di accesso, con la predetta circolare n. 95 era stato evidenziato che i PIN che erano stati rilasciati alla data del 1° ottobre 2020, rimasti in vigore nel periodo transitorio, sarebbero stati dismessi entro il 30 settembre 2021. L'Istituto aveva quindi comunicato che, per assicurare una transizione più graduale ai nuovi strumenti, l'accesso tramite PIN ai servizi on line dell'INPS con profili diversi da quello di cittadino non sarebbe più stato consentito a partire dal 1° settembre 2021.

Tale termine è, però, stato successivamente prorogato al 1° ottobre 2021: con il messaggio n. 2926 del 25 agosto 2021 l'Istituto ha infatti rilevato che, a seguito delle richieste pervenute da parte dei soggetti interessati e delle esigenze organizzative rappresentate, l'accesso ai servizi on line di rispettiva competenza mediante PIN con tutti i profili sarebbe stato consentito fino al 30 settembre 2021, con la sola eccezione di quelli rilasciati a cittadini residenti all'estero non in possesso di un documento di riconoscimento italiano (*cfr.* anche circ. INPS 12 agosto 2021 n. 127).

I PIN rilasciati alle aziende e ai loro intermediari sono, però, stati mantenuti temporaneamente attivi, come comunicato con il messaggio n. 3305 del 1° ottobre 2021.

Dopo la recente circolare n. 77/2024, dal 1° settembre 2024 tali PIN non potranno tuttavia essere più utilizzati, dovendo anche gli intermediari abilitati e le aziende pubbliche e private adoperarsi al fine di munirsi di un sistema di identità digitale per accedere ai servizi telematici dell'INPS, il cui impiego, come evidenziato nella circ. n. 95/2021, non solo garantisce maggiori livelli di sicurezza di accesso, ma offre anche il vantaggio di utilizzare una sola identità digitale per interagire con la Pubblica Amministrazione, i soggetti privati aderenti e, in base alle disposizioni del Regolamento Ue 910/2014 (c.d. Regolamento eIDAS), per accedere ai servizi in rete delle Pubbliche Amministrazioni dell'Unione europea.

Infine, si ricorda, che le prime istruzioni in riferimento all'istituto della delega dell'identità digitale sono state dettate dall'INPS con la circ. n. 127/2021 e il messaggio n. 3305/2021.

La riforma delle sanzioni tributarie

Le modifiche apportate al sistema sanzionatorio amministrativo si applicano, ai sensi dell'art. 5 del D.lgs. 14 giugno 2024 n. 87, per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024, dove da un lato rendono il meccanismo meno gravoso nei confronti del contribuente ma dall'altro non consentono l'applicazione del favor rei.

Dal 1° settembre quindi, per ravvedere gli omessi, insufficienti o tardivi versamenti delle ritenute operate in agosto oppure dell'IVA mensile di agosto da versare il 16 settembre, la sanzione applicata sarà del 25%. È bene comunque ricordare che per i versamenti effettuati entro 90 giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta del 12,5%. Per ravvedere invece le omesse o infedeli fatturazioni commesse a partire dal mese di settembre, la sanzione sarà del 70% con un minimo, per ciascuna operazione, di 300 euro in luogo dei precedenti 500 euro.

Come sempre, da una violazione generata da un'omessa/infedele fatturazione ne deriva una dichiarazione infedele per quanto riguarda il modello REDDITI 2025 e il modello IVA 2025. Per quanto riguarda l'IVA, il contribuente che non emette la fattura o genera corrispettivi più bassi, può sanare la posizione utilizzando il cumulo giuridico. Questo non opera però nel caso in cui il contribuente porti in detrazione IVA indetraibile, in quanto l'infedele dichiarazione assorbe la violazione a monte sull'indebita detrazione, trovando applicazione solamente la sanzione prevista dall'art. 5 del D.lgs. 471/97.

Per poter ravvedere l'infedele dichiarazione modello REDDITI 2024, IRAP 2024 o 770 2024, è necessario corrispondere la sanzione del 70% con minimo di 150 euro (250 euro per il 770). Dall'omessa dichiarazione deriva invece la sanzione fissa del 120% che deve essere versata entro i 90 giorni concessi per il ravvedimento. Sia per l'omessa dichiarazione sia per la dichiarazione infedele, senza ulteriori precisazioni, si dovrebbe applicare il ravvedimento semplificato (entro 90 giorni) previsto dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 42/2012.

A prescindere dal ravvedimento operoso, è bene ricordare che si applica la sanzione del 75% se la dichiarazione omessa viene presentata prima di ogni controllo ed entro i termini di accertamento, mentre se si procede ad inviare una dichiarazione integrativa per sistemare la dichiarazione infedele prima di ogni controllo ed entro i termini di accertamento, la sanzione scende al 50% (minimo di 150 euro).

In merito all'istituto del cumulo giuridico (sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da 1/4 al doppio) si segnala che è possibile applicarlo in tutti i casi in cui con azioni multiple si commettono violazioni della stessa disposizione. Diversamente, se vengono commesse violazioni della stessa indole su più anni il cumulo opera sia con l'aumento dalla metà al triplo sia con l'aumento da un 1/4 al doppio. Infine, le somme oggetto di definizione al terzo delle sole sanzioni possono essere rateizzate in 8 rate trimestrali (16 rate se l'importo supera i 50.000 euro).

Per quanto riguarda il ravvedimento operoso, se si procede a sistemare una violazione oltre l'anno oppure oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso, senza controlli, la sanzione sarà sempre ridotta a 1/7 del minimo. È possibile applicare il cumulo giuridico solo con riguardo alla singola imposta e al singolo periodo d'imposta.

Per concludere, nella tabella seguente si riportano le modifiche apportate alle principali violazioni, evidenziando la situazione prima e dopo il 1° settembre 2024.

<i>Violazione</i>	<i>Prima del 1/09/2024</i>	<i>Dopo il 1/09/2024</i>
Dichiarazione infedele (imposta sui redditi, IVA, IRAP, 770)	Dal 90% al 180%	70% (minimo 150 euro – 250 euro per il modello 770)
Dichiarazione infedele – integrativa prima del controllo	/	50% (minimo 150 euro – 250 euro per il modello 770)
Dichiarazione omessa	Dal 120% al 240% (minimo 250 euro)	120% (minimo 250 euro)
Dichiarazione omessa inviata prima del controllo	Dal 60% al 120% (minimo 200 euro)	75% (minimo 250 euro)
Dichiarazione inesatta	Da 250 euro e 2.000 euro	Nessuna modifica
Omesso/infedele quadro RW	Dal 3% al 15% del valore (il doppio in caso di Paradisi fiscali)	Nessuna modifica
Omessa trasmissione delle dichiarazioni	Da 516 a 5.146 euro	Nessuna modifica
Omessa/infedele fatturazione	Dal 90% al 180% con minimo 500 euro per operazione	70% (minimo 300 euro per operazione)
Omessa/infedele fatturazione (senza effetto su imposta)	Da 250 a 2.000 euro	Nessuna modifica

Omessa/infedele trasmissione telematica dei corrispettivi	90% (minimo 500 euro per operazione)	70% (minimo 300 euro per operazione)
Omessa/infedele trasmissione telematica dei corrispettivi (senza effetto su imposta)	100 euro per trasmissione	100 euro per trasmissione (massimo 1.000 per trimestre)
Omessa/infedele fatturazione (operazioni esenti, non imponibili, escluse)	Dal 5% al 10% dei corrispettivi non documentati (minimo 250 euro) – se la violazione non rileva ai fini del reddito (da 250 a 2.000 euro)	5% dei corrispettivi non documentati (minimo 300 euro) - se la violazione non rileva ai fini del reddito (da 250 a 2.000 euro)
Indebita detrazione Iva	90%	70%
Omessa regolarizzazione del cessionario	100% (minimo 250 euro)	70% (minimo 250 euro)
Omesso reverse charge	Da 500 a 20.000 euro/ dal 5% al 10% del corrispettivo se l'operazione non risulta dai libri contabili (minimo 1.000 euro)	Da 500 a 10.000 euro/ 5% del corrispettivo se l'operazione non risulta dai libri contabili (minimo 1.000 euro)
Falsa dichiarazione d'intento/splafonamento	Dal 100% al 200%	70%
Mancata esportazione in 90 giorni	Dal 50% al 100%	50%
Omessi versamenti	30% (15% per ritardi entro 90 giorni)	25% (12,5% per ritardi entro 90 giorni)
Indebita compensazione di imposte	Crediti inesistenti: dal 100% al 200%	70% (aumentato dalla metà al doppio in caso di frode)
	Crediti non spettanti: 30%	25%
Omesse/infedeli comunicazioni finanziarie	Da 2.000 a 21.000 euro	Da 1.500 a 15.000 euro
Omessa registrazioni degli atti	Dal 120 al 240%	120%
Registrazione con ritardo massimo di 30 giorni	Dal 60 al 120% (minimo 200 euro)	45%
Insufficiente dichiarazione di valore	Dal 100% al 200%	70%
Occultazione di corrispettivo	Dal 120 al 240%	120%
Omessa dichiarazione di successione	Dal 120 al 240%	120%
Tardiva dichiarazione di successione (max 30 giorni)	Dal 60 al 120% (da 150 a 500 euro se non è dovuta imposta)	45% (da 150 a 500 euro con imposta non dovuta)

Infedele dichiarazione di successione	Dal 100 al 200%	80%
Mancato assolvimento del bollo	Dal 100 al 500%	80%
Mancato pagamento tassa libri sociali	Dal 100 al 200%	90% (minimo 100 euro)

L'Approfondimento

Le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate e i nuovi termini di presentazione delle dichiarazioni dopo il decreto adempimenti

PREMESSA

Con il documento di prassi n. 8/E/2024 l'Ufficio ha reso utili indicazioni in merito al Dlgs n. 1/124¹, recante disposizioni in materia di **"Razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari"**.

In particolare, il decreto in questione:

- tratta delle norme di attuazione relative ad alcuni principi e criteri direttivi stabiliti dalla Legge n. 111/2023;
- si occupa dei nuovi termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi, che vanno a sostituire quelli precedentemente fissati.

Di seguito l'analisi della tematica.

LE PERSONE FISICHE NON TITOLARI DI PARTITA IVA

Con l'art. 1, comma 1 del Dlgs n. 1/2024 il Legislatore ha introdotto il nuovo comma 3-bis nell'art. 1 del Dlgs n. 175/2024 prevedendo una nuova modalità di presentazione della dichiarazione dei redditi precompilata a favore dei titolari di redditi²:

- di lavoro dipendente;
- di redditi da pensione;
- di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

L'unica esclusione riguarda le indennità percepite dai membri del parlamento europeo.

Premesso ciò, rileviamo che ai fini della presentazione della dichiarazione dei redditi la novella disciplina prevede dall'anno 2024 l'obbligo per l'Agenzia delle Entrate di mettere a disposizione del **"contribuente, in modo analitico, le informazioni in proprio possesso, che possono essere confermate o modificate"**.

¹ Cosiddetto Decreto adempimenti.

² Nello specifico trattasi di tutti i redditi previsti dagli artt. 49 e 50, comma 1, lett. a), c), c-bis), d), g), con esclusione delle indennità percepite dai membri del Parlamento europeo, i) e l) del TUIR.

Nello specifico, i contribuenti possono ottenere le informazioni in questione accedendo all'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate e più precisamente “**navigando**” nell'apposita sezione dell'applicativo web della dichiarazione precompilata.

Sotto il profilo operativo:

- dopo aver reperito le informazioni i contribuenti, attraverso un percorso guidato e semplificato, possono decidere di confermarle o modificarle;
- una volta definite, dette informazioni vengono automaticamente riportate nei campi corrispondenti della dichiarazione dei redditi modello 730, facilitando in tal modo sia la compilazione della dichiarazione precompilata, che la relativa trasmissione telematica della stessa.

Evidenziamo, altresì, che al fine di fornire uno strumento sempre più automatizzato, l'Amministrazione Finanziaria promette per gli anni avvenire di mettere questo servizio progressivamente a disposizione anche ai soggetti delegati, di cui all'art. 1, comma 36 del Dlgs n. 175/2014.

Rammendiamo, infine, che con l'art. 1, comma 28 del Dlgs n. 1/2024 “**sono estese, anche alle dichiarazioni dei redditi precompilate, secondo le modalità del nuovo sistema di interazione in commento, le limitazioni ai poteri di controllo di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 175 del 2014, modulate in dipendenza delle modifiche apportate o meno alla dichiarazione precompilata, nonché in base alla natura delle modifiche stesse**”³.

L'ESTENSIONE DELL'UTILIZZO DEL MODELLO 730 SEMPLIFICATO

L'art. 2, comma 110 del Dlgs n. 74/2024 introduce alcune novità in merito all'ambito soggettivo e oggettivo del modello 730.

Rileviamo, anzitutto, che a partire dalle dichiarazioni presentate nel 2024 l'utilizzo del modello 730, dapprima riservato ai soli titolari di reddito da lavoro dipendente e assimilato, viene esteso ad altre categorie di reddito.

Nello specifico, dando attuazione alla novella normativa il Direttore dell'Agenzia delle Entrate con il provvedimento del 28.2.2024, protocollo n. 68462, ha consentito, infatti, ai contribuenti di utilizzare il modello 730 per dichiarare:

- la rivalutazione dei terreni di cui all'art. 67, comma 1, lett. a) e b) del TUIR, compresi quelli edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del

³ Così chiarisce la circolare n. 8/E/2024.

1.1.2023, il cui valore è stato rideterminato ai sensi dell'art. 2, comma 2 del DL n. 282/2002, come modificato dall'art. 1, commi 108 e 109 della Legge n. 197/2022;

- i redditi di capitale di fonte estera sottoposti a imposizione sostitutiva, così come stabilito dall'art. 181 del TUIR;
- in base alle finalità di cui all'art. 4 del DL n. 167/1990, convertito senza modifiche in Legge n. 227/1990 - cosiddetto "**monitoraggio fiscale**", i dati riguardanti gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria o patrimoniale, detenute a titolo di proprietà o di altro diritto reale, compresi l'ammontare dei relativi versamenti dovuti a titolo di IVAFE, IVIE e di imposta sulle cripto-attività.

Sempre in merito all'estensione dell'utilizzo del modello 730 segnaliamo, inoltre, che anche i soggetti muniti di un sostituto d'imposta, tenuto a effettuare il conguaglio, possono presentare il modello 730 con le stesse modalità finora previste per i soli contribuenti privi di un sostituto.

Di conseguenza, seppur in presenza di un sostituto d'imposta tenuto ad effettuare il conguaglio i soggetti che utilizzano il modello 730 possono:

- richiedere direttamente all'Agenzia delle Entrate l'eventuale rimborso dell'imposta a credito risultante dalla dichiarazione dei redditi; ovvero
- effettuare il pagamento dell'importo eventualmente dovuto, entro il termine ordinario del 30.6.24, tramite delega di pagamento F24.

Ricordiamo, tuttavia, che i soggetti in questione possono presentare la dichiarazione dei redditi semplificata, avvalendosi non solo del sostituto d'imposta, ma anche:

- dei centri di assistenza fiscale (CAF) di cui all'art. 32, comma 1, lett. d), e) e f), del Dlgs n. 241/1997;
- di intermediari e di altri soggetti abilitati, ex art. 3, comma 3, lett. a) del DPR n. 322/1998;
- direttamente, usufruendo dei servizi telematici relativi alla dichiarazione dei redditi precompilata messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

Detto ciò, che

Osserviamo, infine, che l'utilizzo diretto dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate consente al contribuente:

- di avere la delega di pagamento degli eventuali importi da versare;

- di confermare o modificare e trasmettere la delega tramite lo stesso applicativo.

LA COMUNICAZIONE DEI DATI DA PARTE DEI SOGGETTI TERZI AI FINI DELLA DICHIARAZIONE PRECOMPILATA

Al fine di incrementare le informazioni a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria e di rendere conseguentemente più completa la dichiarazione dei redditi precompilata, la nuova disciplina consente al Ministro dell'Economia e delle Finanze di stabilire, con un decreto ad hoc, i termini e le modalità per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati:

- relativi alle spese che danno diritto a deduzioni dal reddito o detrazioni dall'imposta sui redditi delle persone fisiche;
- riguardanti i redditi percepiti dai contribuenti.

I TITOLARI DI PARTITA IVA

LA SEMPLIFICAZIONE DEI MODELLI DI DICHIARAZIONE RELATIVI ALLE IMPOSTE SUI REDDITI, IRAP E IVA

Con l'art. 15 del decreto Adempimenti il Legislatore ha introdotto alcune disposizioni finalizzate a semplificare la modulistica prescritta per l'adempimento degli obblighi dichiarativi.

In particolare, il comma 1, primo periodo del citato articolo prevede, in via generale, una progressiva eliminazione dai modelli di dichiarazione relativi alle imposte sui redditi, IRAP e IVA delle informazioni:

- non rilevanti ai fini della liquidazione dell'imposta;
- acquisibili dall'Agenzia delle Entrate tramite sistemi di interoperabilità delle banche dati proprie e nella titolarità di altre amministrazioni.

In base a quanto stabilito dal secondo periodo del primo comma dello stesso art. 15 sono, inoltre, progressivamente ridotte, nei limiti di quanto previsto dal primo periodo, anche le ***“informazioni relative ai crediti d'imposta derivanti da agevolazioni concesse agli operatori economici da indicare nei modelli dichiarativi”***.

In pratica, viene progressivamente eliminato l'obbligo generalizzato di indicare nella dichiarazione i crediti d'imposta per i quali la norma istitutiva riconosce, quale unica modalità

di utilizzo, la compensazione ai sensi dell'art. 17 del Dlgs n. 241/1997 (cosiddetta "**compensazione orizzontale**").

Premesso questo, segnaliamo che per effetto di quanto stabilito dal:

- comma 2 dell'art 15 del Decreto Adempimenti gli esercenti imprese o arti e professioni con ricavi e compensi dichiarati non superiori a € 5 milioni⁴ che, per tutte le operazioni attive e passive effettuate nell'esercizio dell'attività, utilizzano esclusivamente strumenti di pagamento diversi dal denaro contante non devono indicare gli estremi identificativi dei rapporti con gli operatori finanziari nelle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di IVA. Ciò a partire dai modelli dichiarativi relativi al periodo d'imposta in corso al 31.12.2023;
- comma 3 dell'art. 15 del Decreto Adempimenti, le Spa che operano prevalentemente nel campo della locazione immobiliare⁵ possono, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024, comunicare l'opzione per aderire al regime fiscale agevolato delle società di investimento immobiliare quotate (cosiddette "SIQ") o delle società di investimento immobiliare non quotate (cosiddette "SIINQ") direttamente "**nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta anteriore a quello dal quale il contribuente intende avvalersene**".

Esclusione dalla decadenza dal beneficio in caso di mancata esposizione in dichiarazione dei crediti d'imposta per i quali permane l'obbligo di indicazione in dichiarazione

Prendendo a riferimento le dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2022, l'art. 13 del DL n. 1-2024 introduce il seguente importante principio: "**il mancato riporto nei modelli dichiarativi delle informazioni relative ai crediti d'imposta derivanti da agevolazioni concesse agli operatori economici non comporta la decadenza dal beneficio, sempre che tali crediti d'imposta siano spettanti**".

⁴ Trattasi dei soggetti di cui all'art. 2, comma 36-*vicies-ter* del DL n. 138/2011.

⁵ Si fa riferimento ai soggetti di cui all'art. 1, commi 119 e 125, della Legge n. 296/ 2006, cosiddetta "legge finanziaria 2007".

LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI PRECOMPILATA PER LE PERSONE FISICHE, COMPRESI I TITOLARI DI PARTITA IVA

Con l'art. 19 del Decreto Adempimenti il Legislatore interviene al fine di ampliare il numero dei soggetti che possono beneficiare del servizio relativo alla dichiarazione precompilata dei redditi delle persone fisiche.

A tal riguardo evidenziamo che l'art. 1 del Dlgs n. 175/2014 prevede che, a decorrere dal 2015, l'Agenzia delle Entrate, in via sperimentale, rende disponibile telematicamente la dichiarazione dei redditi precompilata relativa ai redditi prodotti nell'anno precedente dai titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati⁶. Dichiarazione che può essere accettata o modificata dal contribuente⁷.

Ebbene, a seguito dell'introduzione del comma 1-bis nel citato art. 1 del Dlgs n. 175/2014 è stato disposto che dall'anno 2024 l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione in via sperimentale, con le modalità e i termini sopra indicati anche **“la dichiarazione precompilata relativa ai redditi prodotti nell'anno precedente anche alle persone fisiche titolari di redditi differenti da quelli di lavoro dipendente e assimilati”**.

Per queste ragioni, tra i nuovi beneficiari del servizio rientrano anche i titolari di reddito di lavoro autonomo e d'impresa, compresi gli intermediari da loro delegati. Detti soggetti potranno, quindi, fruire delle informazioni utili per predisporre la dichiarazione dei redditi. Si pensi ad esempio ai dati relativi ai familiari, agli oneri detraibili e deducibili, inclusi quelli sostenuti per i familiari a carico e alle certificazioni rilasciate dai sostituti d'imposta (cosiddette **“CU”**).

Come precisa, inoltre, l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 8/E/2024 **“data la “sperimentalità” della dichiarazione dei redditi precompilata relativa al periodo d'imposta 2023 per le persone fisiche titolari di partita IVA, incluse quelle esercenti arti e professioni – i sostituti d'imposta possono presentare le CU relative ai compensi e proventi ad esse corrisposti nel 202351 entro il termine del 31.10.2024. Atteso che l'elaborazione di tale dichiarazione precompilata tiene conto delle sole informazioni desunte dalle CU trasmesse all'Agenzia delle Entrate entro il 18 marzo**

⁶ Trattasi di soggetti di cui agli artt. 49 e 50, comma 1, lett. a), c), c-bis), d), g), con esclusione delle indennità percepite dai membri del Parlamento europeo, i) e l), del TUIR.

⁷ Di fatto, detta dichiarazione viene predisposta dall'Agenzia delle Entrate utilizzando le informazioni disponibili in Anagrafe tributaria, i dati trasmessi da soggetti terzi, nonché i dati contenuti nelle certificazioni uniche di cui all'art. 4, comma 6-ter, del DPR n. 322/1998 ed è messa a disposizione dei citati soggetti, telematicamente, entro il 30.4 di ciascun anno.

2024, i percipienti, se in possesso di CU pervenute dopo tale data, sono tenuti, pertanto, a modificare la dichiarazione dei redditi precompilata, integrandola delle informazioni mancanti”.

Segnaliamo, tuttavia, che relativamente agli oneri indicati nella dichiarazione precompilata, forniti da soggetti terzi, restano ferme le limitazioni ai poteri di controllo di cui all’art. 5 del Dlgs n. 175/2014.

LE SEMPLIFICAZIONI A FAVORE DEI SOSTITUTI D’IMPOSTA

Eliminazione della Certificazione Unica relativa ai compensi corrisposti a soggetti che applicano il regime forfetario o il regime fiscale di vantaggio

L’art. 3 del decreto Adempimenti modifica la disciplina degli obblighi in capo ai sostituti d’imposta che corrispondono compensi, comunque denominati, ai contribuenti che applicano:

- il “**regime forfetario**”, ex art .1, commi da 54 a 89, della Legge n. 190/2014, ovvero;
- il “**regime fiscale di vantaggio**” previsto per l’imprenditoria giovanile, di cui all’art. 27, commi 1 e 2, del DL n. 98/2011.

In particolare, introducendo il comma 6-septies nell’art. 4 del DPR n. 322/1998, il Legislatore ha disposto che dal periodo d’imposta 2024 i committenti dei contribuenti in regime fiscale agevolato, nella specie forfetari e minimi sono esonerati dagli adempimenti in materia di certificazione unica di cui ai commi 6-ter, 6-quater e 6-quinquies del medesimo articolo, ovvero:

- del rilascio della CU attestante l’ammontare complessivo delle somme e dei valori corrisposti, delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali, nonché gli altri dati normativamente previsti (comma 6-ter);
- della sottoscrizione e consegna della CU agli interessati entro il 16.3 dell’anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti, ovvero entro dodici giorni dalla richiesta degli stessi in caso di interruzione del rapporto di lavoro (comma 6-quater);

- della trasmissione telematica della CU all’Agenzia delle entrate entro il 16.3 dell’anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti (6-quinquies).

Sul tema si riporta quanto precisato dall’Amministrazione Finanziaria nel documento di prassi n. 8/E/2024 in cui è stato affermato che **“L’esonero da tali adempimenti non pregiudica la possibilità, per l’Amministrazione finanziaria, di disporre delle informazioni reddituali relative ai contribuenti forfetari, fornite fino all’anno d’imposta 2023 con la CU, in quanto tali dati sono comunque reperibili, a decorrere dal 2024, con la fatturazione elettronica. Si rammenta, infatti, che dal 1° gennaio 2024 questa modalità di fatturazione è diventata obbligatoria per tutti i contribuenti – diversi da quelli tenuti all’invio dei dati al Sistema tessera sanitaria ai sensi dell’art. 10-bis del DL n. 119/2018, indipendentemente dal regime fiscale adottato, in applicazione dell’art. 18, comma 3, del DL n. 36/2022”**.

Segnaliamo, tuttavia, che per il periodo d’imposta 2023 resta fermo l’obbligo di invio delle CU relative ai compensi erogati ai soggetti forfetari e minimi.

LA SEMPLIFICAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE DEI SOSTITUTI D’IMPOSTA

In via sperimentale e facoltativa l’art. 16 del Decreto Adempimenti consente ai soggetti indicati nel Titolo III del DPR n. 600/1973, obbligati a operare ritenute alla fonte, che corrispondono compensi che costituiscono redditi di lavoro dipendente o autonomo, sotto qualsiasi forma, di comunicare, con modalità da individuare con apposito provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate:

- l’importo delle ritenute e delle trattenute operate;
- gli eventuali importi a credito;
- altri elementi informativi, da individuare con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate.

A tal riguardo si fa presente che **“la comunicazione all’Amministrazione Finanziaria di dette informazioni – a norma del comma 2 – è equiparata a tutti gli effetti all’esposizione dei medesimi dati nella dichiarazione dei sostituti d’imposta di cui all’art. 4, comma 1, del DPR n. 322/1998, facendo così venir meno l’obbligo, in capo agli stessi sostituti d’imposta, di inserire successivamente i medesimi dati all’interno della citata dichiarazione annuale (c.d. modello 770)⁸”**.

⁸ Così chiarisce la circolare n. 8/E/2024.

Evidenziamo, altresì, che:

- la nuova modalità di comunicazione può essere utilizzata a decorrere dai versamenti delle ritenute e trattenute relative alle dichiarazioni dell'anno d'imposta 2025 (comma 6);
- possono fruire di tale strumento i sostituti d'imposta che, al 31.12 dell'anno precedente a quello di applicazione hanno un numero complessivo di dipendenti non superiore a cinque;
- se il sostituto utilizza, mediante comportamento concludente, il sistema in questione, questo diventa obbligatorio per comunicare le informazioni relative a tutte le ritenute e le trattenute operate nell'anno stesso.

Come disposto, infine, dai commi 4 e 5 del citato art. 16 segnaliamo che:

- la trasmissione dei dati e il versamento di ritenute e trattenute devono essere eseguiti direttamente dal sostituto d'imposta, ovvero tramite i soggetti incaricati di cui all'art. 3, commi 2-bis e 3, del DPR n. 322/1998;
- il pagamento delle ritenute e delle trattenute deve essere effettuato, secondo quanto previsto dall'art. 17 del Dlgs n. 241/1997, presentando il modello F24 esclusivamente mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate;
- contestualmente all'invio dei dati relativi al pagamento delle ritenute, il sostituto d'imposta autorizza l'Agenzia delle Entrate ad addebitare le somme dovute sul proprio conto aperto presso una banca, Poste Italiane o un prestatore di servizi di pagamento, convenzionato con la medesima Agenzia.

I NUOVI TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI

Per prima cosa rileviamo che i termini ordinari di presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi, IRAP e della dichiarazione dei sostituti d'imposta inizialmente fissati dall'art. 11 del Dlgs n. 1/2024 sono stati modificati dall'art. 38 del Dlgs n. 13/2024.

Detto ciò, osserviamo che con le due norme citate sono stati rivisti alcuni di questi termini al fine di anticipare:

- il controllo sulle dichiarazioni presentate e, conseguentemente, l'erogazione di eventuali rimborsi richiesti nel modello dichiarativo;
- i tempi per la messa a disposizione delle dichiarazioni "**precompilate**";

- la pubblicazione dei programmi informatici di ausilio alla compilazione e alla trasmissione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA).

Ebbene, nella sottostante tabella riportiamo i nuovi termini di presentazione indicati nella circolare n. 8/E/2024.

I nuovi termini di presentazione			
Periodo d'imposta	Modelli redditi e Irap		Modello 770
	<ul style="list-style-type: none"> • persone fisiche; • società e associazioni, ex art. 5 del TUIR 	<ul style="list-style-type: none"> • soggetti IRES 	
Periodo d'imposta in corso al 31.12.2023	<ul style="list-style-type: none"> • telematicamente, dal 1.5 al 15.10 del 2024; • se presentata da persone fisiche tramite ufficio di Poste italiane Spa, dal 1.5 al 1.7 del 2024 	Telematicamente: <ul style="list-style-type: none"> • entro il 15.10.2024, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare • entro il giorno 15 del 10° mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare 	<ul style="list-style-type: none"> • entro il 31.10.2024
Periodo d'imposta in corso al 31.12.2024	<ul style="list-style-type: none"> • telematicamente, dal 15.4 al 30.9 del 2025; • se presentata da persone fisiche tramite ufficio di Poste italiane Spa, dal 15.4 al 30.6 del 2025 	Telematicamente: <ul style="list-style-type: none"> • per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare dal 15.4 al 30.9 del 2025; • per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare l'ultimo giorno del 9° mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta 	<ul style="list-style-type: none"> • dal 15.4 al 31.10 del 2025
Periodo d'imposta in corso al	<ul style="list-style-type: none"> • telematicamente, dal 1.4 al 30.9 dell'anno successivo a 	<ul style="list-style-type: none"> • per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con 	<ul style="list-style-type: none"> • dal 1.4 al 31.10 dell'anno

31.12.2025 e successivi	quello di chiusura del periodo d'imposta: <ul style="list-style-type: none">• se presentata da persone fisiche tramite ufficio di Poste italiane Spa, dal 15.4 al 30.6 dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.	l'anno solare dal 1.4 al 30.9 dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta; <ul style="list-style-type: none">• per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare l'ultimo giorno del 9° mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta	successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.
-------------------------	---	---	--

L'Approfondimento

Transizione 5.0 ora è attiva la procedura

PREMESSA

L'articolo 38 del D.L.19/2024 ha istituito il credito d'imposta "Transizione 5.0". Rispetto alle disposizioni di carattere generale, mancava il decreto attuativo. Esso è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 6/8/2024.

Dal 7/8/2024, quindi, è attiva la piattaforma informatica del GSE che consente di presentare le comunicazioni dirette alla prenotazione del credito d'imposta e le comunicazioni di conferma relative all'effettuazione degli ordini accettati dal venditore. Il credito di imposta spetta alle imprese che, dal 1/1/2024 al 31/12/2025, effettuano nuovi investimenti in strutture produttive ubicate in Italia nell'ambito di progetti di innovazione da cui consegue una riduzione dei consumi energetici.

Ricordiamo che sono ammessi all'agevolazione anche investimenti in nuovi beni strumentali necessari all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili e spese per la formazione del personale dipendente finalizzate all'acquisizione o al consolidamento di competenze nelle tecnologie per la transizione digitale ed energetica dei processi produttivi.

Con il decreto 6/8/2024 del Direttore generale per la politica industriale, la riconversione e la crisi industriale, l'innovazione, le PMI e il made in Italy, del Ministero delle imprese e del made in Italy sono stati definiti i termini a decorrere dai quali le imprese possono presentare le comunicazioni preventive dirette alla prenotazione del credito d'imposta e le comunicazioni di conferma relative all'effettuazione degli ordini accettati dal venditore con pagamento a titolo di acconto in misura almeno pari al 20%.

Le comunicazioni seguono procedure esclusivamente telematiche ed utilizzano la piattaforma informatica del GSE. Chiaramente è stata introdotta una apposita sezione "Transizione 5.0" del sito internet del GSE. Per accedere alla piattaforma ed effettuare le varie comunicazioni, sarà necessario che l'imprenditore sia dotato di SPID.

Il credito d'imposta strutta una dotazione di 6,3 miliardi di euro tratti dal PNRR.

Per poter accedere al credito d'imposta è necessario che i progetti di innovazione facciano conseguire un risparmio energetico di almeno il 3%, a livello di impresa, o del 5% per il processo produttivo interessato.

Ricordiamo poi che il decreto interministeriale del 24/7/2024 individua:

- le attività escluse;
- i beni agevolabili;
- le modalità di calcolo del risparmio energetico;
- i tempi di utilizzo;
- la procedura per l'accesso all'agevolazione.

Come abbiamo anticipato, per accedere al beneficio è necessario presentare apposite comunicazioni al GSE, che saranno distinte in 2 fasi:

1. una che precede l'investimento, ossia la prenotazione dei fondi;
2. una successiva all'investimento, che comunica l'ultimazione dello stesso e che consente al GSE di informare l'Agenzia delle Entrate del diritto alla fruizione del credito d'imposta.

Tanto premesso, vediamo ora di analizzare le previsioni inerenti il credito d'imposta Transizione 5.0.

Aspetti soggettivi

Dal punto di vista soggettivo, sia la norma primaria che il decreto attuativo stabiliscono che possono accedere all'agevolazione tutte le imprese residenti in Italia oltre alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, indipendentemente:

- dalla forma giuridica;
- dal settore economico di appartenenza;
- dalla dimensione;
- dal regime di determinazione del reddito dell'impresa.

Non tutte le imprese possono beneficiare del credito d'imposta. Infatti, ne sono escluse:

- le imprese che si trovano in stato di liquidazione volontaria, fallimento o altre procedure concorsuali;
- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001 e ai sensi del codice antimafia (di cui al D.Lgs. n. 159/2011);
- le imprese che non rispettino le normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e inadempienti rispetto agli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Quali sono le attività escluse

Le esclusioni non riguardano solo le imprese sopra descritte, ma il decreto attuativo individua anche quelle che sono le attività escluse. Ciò è stato frutto di confronto con la Commissione Europea ed il risultato è stato quello di attenuare il principio “di non arrecare danno significativo all’ambiente” (DNSH - Do No Significant Harm).

Non sono ammissibili al beneficio, fatte salve le eccezioni previste dal decreto interministeriale del 24/7/2024, i progetti di innovazioni destinati:

- ad attività direttamente connesse ai combustibili fossili;
- ad attività nell'ambito del sistema di scambio di quote di emissione dell'Unione Europea (ETS) che generano emissioni di gas a effetto serra previste non inferiori ai pertinenti parametri di riferimento;
- ad attività connesse alle discariche di rifiuti, agli inceneritori e agli impianti di trattamento meccanico biologico;
- ad attività nel cui processo produttivo venga generata un'elevata dose di sostanze inquinanti classificabili come rifiuti speciali pericolosi di cui al regolamento (UE) n. 1357/2014, e il cui smaltimento a lungo termine potrebbe causare un danno all'ambiente.

Le due tipologie di interventi

Già con il “superbonus 110%”, ci siamo abituati ai concetti di interventi trainanti e trainati. Anche con la Transizione 5.0 gli interventi che si possono effettuare si distinguono in:

- investimenti principali o trainanti, tramite i quali deve essere conseguita complessivamente una riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva localizzata nel territorio nazionale non inferiore al 3% o, in alternativa, una riduzione dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento non inferiore al 5%;
- investimenti aggiuntivi o trainati i quali possono anche non esserci.

Il decreto interministeriale 24/7/2024 individua gli investimenti "trainanti", specificando che sono agevolabili gli investimenti in uno o più dei seguenti beni materiali ed immateriali 4.0:

- beni materiali nuovi, strumentali all'esercizio d'impresa di cui all'allegato A alla legge di Bilancio 2017 (legge n. 232/2016), interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura e caratterizzati dagli ulteriori requisiti previsti dal citato allegato;
- beni immateriali nuovi, strumentali all'esercizio d'impresa di cui all'allegato B alla legge di Bilancio 2017 (legge n. 232/2016), inclusi i software relativi alla gestione di impresa se acquistati nell'ambito del medesimo progetto di innovazione che comprende investimenti in sistemi, piattaforme o applicazioni per l'intelligenza degli impianti che garantiscono il monitoraggio continuo e la visualizzazione dei consumi energetici e dell'energia autoprodotta e autoconsumata, o introducono meccanismi di efficienza energetica, attraverso la raccolta e l'elaborazione dei dati anche provenienti dalla sensoristica IoT di campo ("Energy Dashboarding").

Abbiamo accennato che oltre agli interventi trainanti ci possono essere anche interventi trainati, i quali possono godere anch'essi dell'agevolazione.

Sono interventi trainati:

- a) gli investimenti in beni materiali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all'autoconsumo, a eccezione delle biomasse, compresi gli impianti per lo stoccaggio dell'energia prodotta. In particolare, il decreto attuativo:
 - chiarisce che sono agevolabili gli investimenti localizzati sulle medesime particelle catastali su cui insiste la struttura produttiva, ovvero localizzati su particelle catastali differenti, a condizione che siano connessi alla rete elettrica per il tramite di punti di prelievo (POD) esistenti e riconducibili alla medesima struttura produttiva ovvero, nei casi in cui i pannelli e gli impianti di

generazione di energia da fonti rinnovabili siano installati a distanza, ai sensi dell'articolo 30, comma 1, lettera a), numero 2), del D.Lgs. n. 199/2021, localizzati nella medesima zona di mercato su cui insiste la struttura produttiva;

- fissa il costo massimo ammissibile delle spese. Fermo restando tali importi, le spese relative agli investimenti in impianti che comprendono i moduli fotovoltaici UE ad alta efficienza energetica concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 120% del loro costo per i moduli fotovoltaici con un'efficienza a livello di cella almeno pari al 23,5% e al 140% per i moduli composti da celle bifacciali ad eterogiunzione di silicio o tandem prodotte nell'Unione europea con un'efficienza di cella almeno pari al 24%;
- specifica che i beni possono entrare in esercizio entro un anno dalla data di completamento del progetto di innovazione;

b) le attività di formazione finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la transizione digitale ed energetica dei processi produttivi. Nello stesso decreto troviamo specificato che:

- tale voce di spesa è ammissibile nel limite del 10% degli investimenti in beni materiali ed immateriali 4.0 e in beni materiali nuovi finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili, e in ogni caso fino a un massimo di 300.000;
- i percorsi devono avere una durata non inferiore a 12 ore, anche nella modalità a distanza, e prevedere il sostenimento di un esame finale con attestazione del risultato conseguito;
- le attività di formazione devono essere erogate da soggetti esterni all'impresa. In particolare, sono abilitati all'erogazione delle attività di formazione: i soggetti accreditati presso la Regione o la Provincia autonoma in cui ha sede l'impresa; le università, pubbliche e private, ed enti pubblici di ricerca; i soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali secondo il regolamento CE 68/01; i soggetti con certificazione di qualità Uni En ISO 9001 settore EA 37; i Competence center; gli European digital innovation hub; gli Istituti tecnologici superiori;
- i corsi devono includere obbligatoriamente alcuni moduli formativi sulla gestione dell'energia e sulla digitalizzazione dei processi produttivi.

Ambito temporale degli investimenti

Per accedere all'agevolazione, il dato normativo prevede che siano ammissibili i progetti di innovazione avviati dal 1° gennaio 2024 e completati entro il 31 dicembre 2025.

Al riguardo, il decreto attuativo chiarisce che:

- a) per data di avvio del progetto di innovazione si intende la data del primo impegno giuridicamente vincolante ad ordinare i beni oggetto di investimento, oppure qualsiasi altro tipo di impegno che renda irreversibile l'investimento stesso, a seconda di quale condizione si verifichi prima;
- b) il progetto di innovazione si intende completato alla data di effettuazione dell'ultimo investimento che lo compone, e in particolare:
 - nel caso in cui l'ultimo investimento abbia ad oggetto beni materiali e immateriali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa di cui agli allegati A e B della legge di Bilancio 2027, alla data di effettuazione degli investimenti secondo le regole generali previste dall'articolo 109 del TUIR, a prescindere dai principi contabili applicati;
 - nel caso in cui l'ultimo investimento abbia ad oggetto beni materiali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa, finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all'autoconsumo, alla data di fine lavori dei medesimi beni;
 - nel caso in cui l'ultimo investimento abbia ad oggetto attività di formazione finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la transizione digitale ed energetica dei processi produttivi, alla data di sostenimento dell'esame finale.

L'ammontare dell'agevolazione

Abbiamo detto che l'agevolazione consiste in un credito d'imposta la cui misura del varia a seconda del livello di riduzione dei consumi energetici conseguita mediante gli investimenti agevolabili.

In particolare, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del:

- 35% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 15% del costo, per la quota di investimenti oltre i 2,5 e fino a 10 milioni di euro;
- 5% del costo, per la quota di investimenti oltre i 10 milioni e fino al limite massimo di costi ammissibili pari a 50 milioni di euro.

Alla misura di base appena esposta, è previsto un aumento rispettivamente:

- al 40%, 20% e 10%, nel caso di riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva localizzata nel territorio nazionale superiore al 6% o, in alternativa, di riduzione dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento superiore al 10%;
- al 45%, 25% e 15%, nel caso di riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva localizzata nel territorio nazionale superiore al 10% o, in alternativa, di riduzione dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento superiore al 15%.

Scaglioni di investimento	Credito d'imposta aliquota base	Con riduzione consumi > 6% o 10%: aliquota maggiorata	Con riduzione consumi > 10% o 15%: aliquota maggiorata
Fino a 2,5 milioni	35%	40%	45%
Da 2,5 a 10 milioni	15%	20%	25%
Da 10 a 50 milioni	5%	10%	15%

Importante poi chiarire che il credito d'imposta:



- a) è cumulabile con altre agevolazioni finanziate con risorse nazionali che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che il cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto;
- b) non è cumulabile con:
- il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali 4.0, di cui all'articolo 1, commi 1051-1063 della legge di Bilancio 2021 (legge n. 178/2020);
 - con il credito d'imposta per investimenti nella ZES unica del Mezzogiorno di cui all'articoli 16 e 16-bis del D.L. n. 124/2023 e nella Zona Logistica Semplificata (ZLS) di cui all'articolo 13 del D.L. n. 60/2024.

Modalità di calcolo della riduzione dei consumi energetici

La norma di riferimento per individuare le modalità di calcolo della riduzione dei consumi energetici è il decreto interministeriale del 24/7/2024.

La norma precisa che la riduzione dei consumi energetici deve essere calcolata confrontando la stima dei consumi energetici annuali conseguibili tramite gli investimenti in beni materiali e immateriali 4.0 nuovi con i consumi energetici registrati nell'esercizio precedente a quello di avvio del progetto, in relazione alla struttura produttiva o al processo interessato. La riduzione dei consumi energetici deve essere calcolata rispetto allo stesso bene o servizio reso, normalizzando i volumi produttivi e le condizioni esterne che influenzano le prestazioni energetiche.

Per le imprese attive ovvero che hanno variato sostanzialmente i prodotti e servizi resi da almeno sei mesi dall'avvio del progetto di innovazione, che non dispongono di dati per la misurazione diretta ovvero per la stima dei consumi energetici relativi all'esercizio precedente a quello di avvio del progetto di innovazione, la riduzione dei consumi è calcolata rispetto ai consumi medi registrati nel periodo di attività, riproporzionati su base annuale.

Le start up che sono prive di uno scenario reale di riferimento, si deve considerare uno scenario controfattuale. L'impresa deve individuare almeno tre beni alternativi disponibili sul mercato negli Stati membri dell'Unione Europea e dello Spazio Economico Europeo nei cinque anni precedenti la data di avvio del progetto. La media dei consumi energetici

annuali di questi beni alternativi rappresenterà lo scenario controfattuale, rispetto al quale calcolare il risparmio garantito dall'investimento reale.

Aspetti procedurali

È lo stesso decreto attuativo a fornire le indicazioni relative alla procedura da seguire per il riconoscimento e la fruizione del credito di imposta.

Come anticipato in testa all'intervento, si deve seguire un particolare iter per accedere al credito d'imposta. Infatti, le imprese devono presentare, telematicamente al GSE, sulla base di un modello standardizzato messo a disposizione dal Gestore dei Servizi Energetici:

- una comunicazione preventiva contenente la descrizione del progetto di investimento e il relativo costo;
- una apposita certificazione ex ante, rilasciata da un valutatore indipendente attestante l'entità della riduzione dei consumi conseguibili tramite gli investimenti.

Inoltre, le imprese devono inviare al GSE:

- una comunicazione necessaria a dimostrare l'esecuzione degli ordini accettati dal venditore, con pagamento di acconto in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione sia dei beni materiali ed immateriali 4.0 sia dei beni materiali finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili;
- la comunicazione finale a seguito del completamento del progetto di innovazione a cui deve essere allegata la certificazione ex post, rilasciata da un valutatore indipendente, attestante l'effettiva realizzazione degli investimenti conformemente a quanto previsto dalla certificazione ex ante in termini tecnici ovvero, nel caso di variazioni intervenute nel corso della realizzazione del progetto di innovazione, il progetto di innovazione effettivamente realizzato e i consumi energetici effettivamente conseguiti. Ricordiamo che il termine ultimo di presentazione della comunicazione per gli investimenti effettuati è il 26/2/2026.

Il decreto direttoriale 6 agosto 2024 precisa che le comunicazioni preventive dirette alla prenotazione del credito d'imposta "Transizione 5.0" e le comunicazioni di conferma relative all'effettuazione degli ordini accettati dal venditore con pagamento a titolo di acconto in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione potevano essere presentate a

decorrere dalle ore 12:00 del 7 agosto 2024, esclusivamente tramite il sistema telematico per la gestione della misura disponibile nell'apposita sezione "Transizione 5.0" del sito internet del GSE (www.gse.it). Per accedere alla sezione è indispensabile possedere uno SPID. Modelli e istruzioni di compilazione sono rinvenibili sempre nel Portale del GSE.

Per ora il Portale GSE è aperto per le "prenotazioni". Con un successivo provvedimento del Direttore generale per la politica industriale, la riconversione e la crisi industriale, l'innovazione, le PMI e il made in Italy, del Ministero delle imprese e del made in Italy saranno individuate le modalità ed i termini per comunicare il completamento dell'investimento e il risparmio energetico conseguibile.

L'utilizzo del credito d'imposta

Visti i soggetti e l'oggetto dell'agevolazione oltre all'ammontare del credito d'imposta, vediamo ora le previsioni del decreto attuativo inerenti le modalità di fruizione del credito di imposta.

Prima di tutto la norma prevede che il credito d'imposta possa essere utilizzato esclusivamente in compensazione secondo le previsioni dell'articolo 17 del D.lgs. n. 241/1997. Per quanto attiene le tempistiche è stabilito che la compensazione possa essere effettuata solamente dopo il decimo giorno dalla comunicazione da parte del GSE dell'importo del credito d'imposta utilizzabile in compensazione. Chiaramente il provvedimento del GSE avverrà solamente dopo che l'impresa ha caricato sul portale il completamento dell'investimento con i relativi documenti.

Altro aspetto legato all'utilizzo del credito d'imposta riguarda i tempi. Infatti, avremo le seguenti situazioni:

1. utilizzo in una o più quote entro il 31/12/2025;
2. la parte di credito non utilizzata entro il 31/12/2025, sarà utilizzabile successivamente, ma in 5 quote annuali di pari importo.

Come già detto, il credito d'imposta sarà fruibile solamente in compensazione con il modello F24 trasmesso tramite Entratel o Fisconline.

Importantissime poi le precisazioni finali legate ai vincoli di compensazione. Viene stabilito che questo credito d'imposta non è soggetto:

- al limite annuale di utilizzo di 250.000 euro di cui all'art. 1, comma 53, della Legge n. 244/2007;
- al limite generale di compensabilità di crediti di imposta e contributi di cui all'art. 34 della Legge n. 388/2000;
- al divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali per un ammontare superiore a 1.500 euro di cui all'art. 31 del D.L. n. 78/2010.

Anche il credito d'imposta Transizione 5.0 gode delle seguenti previsioni:

- non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile Irap;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibili ai sensi dell'articolo 61 del TUIR;
- non rileva ai fini del rapporto di deducibilità dei componenti negativi di cui all'articolo 109, comma 5 del TUIR;
- non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale.

Conclusioni

È un credito d'imposta importante per l'ammontare scaturente dalle percentuali del medesimo. Ma come ogni agevolazione richiede:

- l'osservanza di precisi obblighi comunicativi al GSE. L'omissione di tali adempimenti (di prenotazione e di conclusione dell'investimento), vedrà lo scarto dell'F24 da parte dell'Agenzia delle Entrate ogniqualvolta essa non riceverà il riconoscimento del credito d'imposta;
- asseverazione da parte di Ingegneri o periti industriali volta a individuare il risparmio energetico conseguibile.

L'Approfondimento

Manutenzione e beni significativi

PREMESSA

Il comparto edile è interessato da una molteplicità di disposizioni normative. Alcune di esse rivolte alla individuazione e descrizione delle tipologie di interventi, altre di natura prettamente fiscale riguardante le aliquote IVA e le modalità di fatturazione.

In questo intervento ci si concentra nelle manutenzioni ordinarie e straordinarie e nei rispettivi obblighi ed adempimenti.

L'articolo 7, comma 1, lettera b), L. 488/1999 dispone l'applicazione dell'aliquota Iva del 10% per tutti i servizi relativi a manutenzioni ordinarie e straordinarie rese su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata (fabbricati del gruppo A, a eccezione della categoria A/10). L'aliquota ridotta si estende anche alla fornitura dei beni necessari per l'esecuzione dell'intervento, con il limite costituito dalla fornitura di "*beni significativi*", tassativamente individuati dal D.M. 29/12/1999.

Vedremo che qualora il valore del bene significativo compreso nell'intervento superi la metà del valore pattuito per la prestazione, l'aliquota Iva del 10% si applica solo fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo della prestazione e quello del bene significativo.

Tuttavia, sul tema è intervenuta l'Agenzia delle entrate che, con propria circolare n. 71/E/2000, ha chiarito che all'applicazione dell'aliquota agevolata sulle prestazioni di manutenzione che coinvolgono la fornitura di beni eseguite su immobili abitativi, fanno eccezione i casi in cui vengono impiegati beni aventi valore significativo (beni significativi) individuati da apposito decreto Mef datato 29/12/1999.

Per comprendere tale ultima disciplina occorre, quindi, definire tanto il concetto di manutenzioni (sia ordinarie sia straordinarie) quanto quello di fabbricati a prevalente destinazione abitativa.

Gli interventi di recupero



Come anticipato nelle premesse il Legislatore ha descritto le tipologie di intervento e la loro classificazione. La normativa edilizia ha subito delle modifiche in tema urbanistico, l'ultima delle quali è contenuta nel DPR 380 del 2001, nel quale all'articolo 3, comma 1, troviamo descritti gli interventi contraddistinti dalle seguenti lettere:

- a) manutenzione ordinaria;
- b) manutenzione straordinaria;
- c) restauro e risanamento conservativo;
- d) ristrutturazione edilizia.

Dal punto di vista operativo, la disciplina riguarda essenzialmente gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, poiché gli altri interventi e le relative cessioni di beni fruiscono dell'aliquota Iva del 10%, senza limitazioni, ai sensi dei n. 127-*terdecies* e 127-*quaterdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

Per le manutenzioni ordinarie e straordinarie, l'aliquota Iva agevolata si applica a condizione che i beni siano forniti dallo stesso soggetto che esegue la prestazione. I beni forniti da un soggetto diverso o acquistati direttamente dal committente dei lavori sono soggetti a Iva con applicazione dell'aliquota ordinaria.

Manutenzioni ordinarie

Sono interventi di manutenzione ordinaria quelli relativi alla riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici, nonché quelle necessarie a integrare e mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti, in particolare, sono considerati, a titolo esemplificativo e non esaustivo, opere di manutenzione ordinaria i seguenti interventi:

- sostituzione integrale o parziale di pavimenti e le relative opere di finitura e conservazione
- riparazione di impianti per servizi accessori (impianto idraulico, impianto per lo smaltimento delle acque bianche e nere)
- rivestimenti e tinteggiature di prospetti esterni senza modifiche dei preesistenti oggetti, ornamenti, materiali e colori
- rifacimento intonaci interni e tinteggiatura
- rifacimento pavimentazioni esterne e manti di copertura senza modifiche ai materiali

- sostituzione tegole e altre parti accessorie deteriorate per smaltimento delle acque, rinnovo delle impermeabilizzazioni
- riparazioni balconi e terrazze e relative pavimentazioni
- riparazione recinzioni
- sostituzione di elementi di impianti tecnologici
- sostituzione infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, senza modifica della tipologia di infisso
- adeguamento degli impianti elettrici e di riscaldamento
- rifacimento di parte delle strutture portanti dei pavimenti e dei rivestimenti
- installazione di ascensori e scale di sicurezza
- sostituzione di serramenti interni ed esterni
- interventi sulle parti lignee esterne e realizzazione di poggiate arricchenti la facciata
- demolizione di tramezzature e realizzazione di nuove mura divisorie
- chiusura di vani porta esistenti con apertura di nuovi vani
- spostamento della cucina in altro locale, creazione di un nuovo bagno e spostamento del bagno preesistente
- posa in opera di nuovi impianti e rivestimenti
- sostituzione delle funi degli ascensori e dei pannelli per adeguamento alle norme di legge
- sostituzione della centralina e delle sonde per la regolazione automatica del calore distribuito dalla centrale termica
- riparazione di perdite d'acqua delle condotte in pressione dell'impianto condominiale
- lavori di scavo e ripristino del piano cortile e posa in opera di tubi per il trasferimento del contatore dell'acqua potabile
- sostituzione del manto di tegole
- rifacimento dell'impermeabilizzazione e del piano piastrellato
- impermeabilizzazione delle grondaie del tetto
- verniciatura dei parapetti in metallo dei balconi

Manutenzioni straordinarie

Sono opere di manutenzione straordinaria quelle necessarie a rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché a realizzare e integrare i servizi igienico sanitari e tecnologici, purché non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche di destinazione d'uso dell'immobile. In particolare, si intendono a carattere straordinario, a titolo esemplificativo e non esaustivo, gli interventi di:

- installazione di ascensori e scale di sicurezza
- realizzazione e miglioramento dei servizi igienici
- sostituzione di infissi esterni e serramenti o persiane con serrande e con modifica di materiale o tipologia di infisso
- rifacimento di scale e rampe
- interventi finalizzati al risparmio energetico
- recinzione dell'area privata (realizzazione di recinzioni, muri di cinta e cancellate)
- costruzione di scale interne
- demolizione e rifacimento dei canali di grondaia e pluviali in lamiera con nuovi elementi di rame e nuove installazioni
- sostituzione dei cancelletti di ingresso carraio e pedonabile con altri aventi caratteristiche e colori diversi
- realizzazione di un marciapiede su suolo privato con posa di nuova pavimentazione
- installazione di un nuovo impianto di condizionamento con unità refrigerante esterna e unità ventilanti interne pensili
- sostituzione della caldaia esistente e installazione di un nuovo bollitore per acqua sanitaria
- modifica dell'impianto idrico con sostituzione e nuovo posizionamento dell'autoclave
- interventi di adeguamento degli impianti alle norme antincendio
- apertura di lucernari di mansarde, senza modifica della destinazione d'uso
- demolizione e ricostruzione di tramezzi e solai
- costruzione o rifacimento totale di sistemazioni esterne
- installazione di un ascensore

Fabbricati a prevalente destinazione abitativa

Altro distinguo fondamentale per l'applicazione dell'aliquota agevolata è la tipologia di fabbricato. Infatti il Legislatore ammette all'aliquota ridotta i fabbricati a prevalente destinazione abitativa. Sono considerati tali:

- le unità immobiliari classificate nel gruppo catastale A (fatta eccezione della categoria A/10), a prescindere dal loro effettivo utilizzo;
- interi fabbricati a prevalente destinazione abitativa, per quanto riguarda le parti comuni;
- gli edifici di edilizia residenziale pubblica;
- gli edifici assimilati alle case di abitazione ex L. 659/1961 (ad esempio ospedali, edifici scolastici, case di cura);
- le pertinenze di immobili abitativi.
- gli edifici che abbiano oltre il 50% della superficie dei piani sopra terra destinati ad abitazione privata.

I “beni significativi”

Individuate le tipologie di intervento ed i fabbricati che possono essere interessati, in linea di principio, dall'agevolazione dell'IVA ridotta, vediamo ora di analizzare quali sono i beni definiti “significativi”. Rammentiamo che l'applicazione dell'aliquota IVA è contemplata nella normativa comunitaria, ma con riferimento alla “manodopera”. Ecco che con previsione speciale, viene concesso, nei contratti d'appalto, l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta anche sulle materie utilizzate per la realizzazione dell'intervento. L'aliquota ridotta, però, non poteva essere estesa a tutte le tipologie di beni. Pertanto si è reso necessario distinguere quelle che possiamo definire “materie prime semplici” da beni che hanno una struttura più complessa, per l'appunto i beni individuati dal legislatore domestico quali “beni significativi”.

Come già detto, in ambito edilizio, l'impiego di beni “*significativi*” nello svolgimento di determinate prestazioni va a incidere sull'aliquota Iva applicabile alle relative operazioni.

L'elenco dei cosiddetti beni “*significativi*” è tassativo ed è contenuto nel D.M. 29/12/1999.

Tuttavia, come evidenziato nella circolare n. 15/E/2018, secondo l’Agenzia delle entrate i beni richiamati nel decreto 29/12/1999 devono essere intesi nel loro significato generico e non specifico, sulla base della funzione che essi assolvono.

Sono, dunque, qualificabili come “*beni significativi*” anche quelli che hanno la medesima funzionalità di quelli espressamente menzionati nell’elenco sotto riportato, ma che per specifiche caratteristiche e/o per esigenze di carattere commerciale assumono una diversa denominazione (circolare n. 15/E/2018).

Pertanto, ad esempio, la stufa a *pellet* utilizzata per riscaldare l’acqua che alimenta il sistema di riscaldamento e produce acqua calda sanitaria deve essere assimilata alla caldaia e rappresenta un bene significativo. Al contrario, la stufa a *pellet* utilizzata soltanto per il riscaldamento dell’ambiente non può essere assimilata alla caldaia e, al pari di tutti gli altri beni diversi da quelli significativi, il suo valore confluisce in quello della prestazione di servizi soggetta a Iva con aliquota nella misura del 10%.

I beni “*significativi*” tassativamente indicati dal D.M. 29/12/1999 sono:

- ascensori e montacarichi;
- infissi esterni e interni;
- caldaie;
- videocitofoni;
- apparecchiature di condizionamento e riciclo dell’aria;
- sanitari e rubinetterie da bagno;
- impianti di sicurezza.

Sulle prestazioni di servizi relativi a interventi di manutenzione, ordinaria e straordinaria, realizzati su immobili residenziali, è prevista l’applicazione dell’aliquota Iva ridotta al 10%.

Le cessioni di beni, relativamente a tali prestazioni, sono, invece, assoggettabili ad aliquota Iva ridotta solo se la relativa fornitura è posta in essere nell’ambito del contratto di appalto.

Tuttavia, quando l’appaltatore fornisce beni di valore significativo, l’aliquota ridotta si applica ai predetti beni soltanto fino a concorrenza del valore della prestazione considerato al netto del valore dei beni stessi. Pertanto, il limite applicabilità aliquota ridotta 10% è dato dalla seguente differenza:

Corrispettivo dovuto al committente – Valore dei beni significativi

Volendo proporre un piccolo esempio:

- importo complessivo del contratto d'appalto: euro 9.000
- valore della caldaia: euro 5.500

l'aliquota Iva ridotta al 10% si applicherà sulla manodopera (comprensiva anche di altre minuterie e materiali necessari per l'installazione) pari a euro 3.500. I 5.500 euro relativi alla caldaia saranno soggetti alle seguenti aliquote Iva:

- per euro 3.500 al 10%;
- per euro 2.000 al 22%.

L'Iva con aliquota agevolata non trova in ogni caso applicazione:

- ai materiali o ai beni forniti da un soggetto diverso da quello che esegue i lavori;
- ai materiali o ai beni acquistati direttamente dal committente;
- alle prestazioni professionali, anche se effettuate nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero edilizio;
- alle prestazioni di servizi resi in esecuzione di subappalti alla ditta esecutrice dei lavori.

In tutti casi appena elencati, la fatturazione dei beni dovrà avvenire con l'aliquota Iva ordinaria del 22% alla ditta principale che, successivamente, fatturerà la prestazione al committente con l'Iva al 10%, sempre che ricorrano i presupposti.

Si evidenzia, in particolare l'ultimo punto dell'elenco relativo all'aliquota Iva applicabile nei contratti di subappalto. Infatti, solo nell'ambito delle manutenzioni i contratti di subappalto sono soggetti ad aliquota ordinaria. Nelle altre tipologie di interventi, diversi dalle manutenzioni, i contratti di subappalto possono essere fatturati ad aliquota ridotta.

Vediamo pertanto alcuni esempi pratici di applicazione dell'aliquota Iva ridotta in caso di esistenza di beni significativi.

1° esempio

Andrea Bianchi effettua un intervento di manutenzione straordinaria su suo appartamento, il costo complessivo dello stesso è pari a 10.000 euro, più precisamente l'intervento è composto della:

- 1) prestazione lavorativa il cui costo è pari a 4.000 euro;
- 2) dei beni significativi il cui costo è pari a 6.000 euro.

In tale caso occorre chiedersi su quale importo possa trovare applicazione l'aliquota agevolata. Tornando alla formula già indicata occorrerà fare la differenza tra il corrispettivo complessivo dovuto al committente e il valore dei beni significativi, da cui:

$$10.000 - 6.000 = 4.000$$

Ne consegue che l'applicazione dell'Iva sarà la seguente:

Attività	Importo	Aliquota	Iva
prestazione lavorativa	4.000 euro	10%	400
beni significativi (entro nel limite)	4.000 euro	10%	400
beni significativi (oltre il limite)	2.000 euro	22%	440

2° esempio

Antonella Rossi effettua un intervento di manutenzione straordinaria su suo appartamento, il costo complessivo dello stesso è pari a 10.000 euro, più precisamente l'intervento è composto della:

- 1) prestazione lavorativa il cui costo è pari a 6.000 euro;
- 2) dei beni significativi il cui costo è pari a 4.000 euro.

In tale caso occorre chiedersi su quale importo possa trovare applicazione l'aliquota agevolata. Tornando alla formula già indicata occorrerà fare la differenza tra il corrispettivo complessivo dovuto al committente e il valore dei beni significativi, da cui:

$$10.000 - 4.000 = 6.000$$

Ne consegue che l'applicazione dell'Iva sarà la seguente:

Attività	Importo	Aliquota	Iva
prestazione lavorativa	6.000 euro	10%	600
beni significativi (entro nel limite)	4.000 euro	10%	400

3° esempio

Il signor Paride effettua un intervento di manutenzione straordinaria su suo appartamento, il costo complessivo dello stesso è pari a 3.500 euro, più precisamente l'intervento è composto:

- 1) dalla prestazione lavorativa il cui costo è pari a 1.000 euro;
- 2) dalle materie prime il cui costo è pari a 500;
- 3) dai beni significativi il cui costo è pari a 2.000 euro.

In tale caso occorre chiedersi su quale importo possa trovare applicazione l'aliquota agevolata. Tornando alla formula già indicata occorrerà fare la differenza tra il corrispettivo complessivo dovuto al committente e il valore dei beni significativi, da cui:

$$3.500 - 2.000 = 1.500$$

Ne consegue che l'applicazione dell'Iva sarà la seguente:

Attività	Importo	Aliquota	Iva
prestazione lavorativa (comprese le materie prime)	1.500 euro	10%	150
beni significativi (entro nel limite)	1.500 euro	10%	150
beni significativi (oltre il limite)	500 euro	22%	110

Esempio di fattura per i beni di valore significativo

Intestazione ditta appaltante		
		Intestazione committente
Fattura n. 10 data 15.07.2024		
Oggetto: manutenzione straordinaria per realizzazione di servizi igienico-sanitari presso vostra abitazione in Via		
Posa in opera		1.500
Sanitari (bene significativo)		<u>2.000</u>
Totale imponibile		3.500
Iva del 10% su 3.000		300
Iva del 22% su 500		<u>110</u>
Totale fattura		3.910

L’Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 98/E/2000 ha precisato che, se l’intervento comprende più manutenzioni e solo per alcune è previsto l’impiego di beni significativi, per il calcolo della quota non agevolata, il valore della prestazione va assunto complessivamente quando il contratto è unico.

Al fine di derimere i conflitti tra contribuenti ed Agenzia delle entrate è intervenuto il Legislatore con una interpretazione autentica contenuta nella Legge 205/2017 (la Legge di Bilancio per l'anno 2018), in tema di interventi edilizi e limitatamente alla manutenzione ordinaria e straordinaria, prevedendo:

“la fattura emessa ai sensi dell'articolo 21, D.P.R. 633/1972 dal prestatore che realizza l'intervento di recupero agevolato deve indicare, oltre al servizio che costituisce l'oggetto della prestazione, anche i beni di valore significativo, individuati con il predetto decreto del Ministro delle finanze 29 dicembre 1999, che sono forniti nell'ambito dell'intervento stesso. ...”

Tale distinta indicazione ha l'evidente finalità di consentire una puntuale verifica della corretta applicazione dell'aliquota agevolata.

Con la circolare n. 15/E/2018 l'Agenzia delle entrate è intervenuta in modo specifico su tale disciplina che prevede appunto la possibile applicazione dell'Iva agevolata al 10% per i lavori edili di manutenzione su edifici a destinazione abitativa, confermando in buona parte le posizioni già espresse in passato con la circolare n. 71/E/2000.

Al fine di poter cogliere l'agevolazione dell'aliquota ridotta, tra queste conferme va certamente ricordata la necessità di indicare il prezzo del bene significativo nella fattura, anche nel caso in cui il relativo costo risulti essere inferiore rispetto al valore del servizio, con la conseguenza che tutto l'intervento viene assoggettato all'aliquota agevolata del 10%.

Chiariamo la portata di quanto appena affermato tramite delle esemplificazioni.

4° esempio

Un idraulico, nel contratto di appalto per il rifacimento dell'impianto del bagno, installa anche una nuova caldaia (bene significativo elencato nel D.M. 29 dicembre 1999) dove il

corrispettivo dell'intervento complessivo è pari a 10.000 e il prezzo della caldaia è pari a 6.000.

In tale caso l'aliquota agevolata risulta applicabile a 8.000 e cioè:

- 4.000 come valore della prestazione;
- 4.000 quale parte del valore della caldaia che rientra nel limite del valore della prestazione stessa.

I restanti 2.000, quale parte del valore della caldaia che eccedono il valore della prestazione, vanno invece assoggettati ad aliquota ordinaria del 22%.

Relativamente alle verifiche che l'Amministrazione finanziaria deve compiere in merito alla corretta applicazione dell'aliquota Iva ridotta sui predetti interventi di manutenzione, la Circolare 15/E/2018 ricorda che:

“per verificare la corretta determinazione della base imponibile cui applicare l'aliquota agevolata, i dati richiesti dalla norma di interpretazione autentica devono essere puntualmente indicati nella fattura anche qualora dal calcolo suddetto risulti che l'intero valore del bene significativo possa essere assoggettato ad Iva con applicazione dell'aliquota nella misura del 10% (vale a dire anche qualora il valore del bene non sia superiore alla metà del valore dell'intervento agevolato).”

5° esempio

Riprendendo i dati dell'esempio precedente, ipotizziamo che in relazione a un intervento complessivo di 10.000 il prezzo del bene significativo sia pari a 4.500; poiché il valore del bene significativo non supera la metà del corrispettivo complessivo (quindi la parte inerente la prestazione risulta essere preponderante), il prestatore dovrà emettere una fattura di 11.000 (ossia 10.000 + Iva 1.000).

Parti “staccate” e autonomia funzionale

Un tema operativo che si pone con riferimento all'impiego di beni “*significativi*” riguarda quelle che possono considerarsi parti “*staccate*” dei predetti beni e che vengono fornite unitamente a questi nell'ambito di una prestazione di servizi avente a oggetto un intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria.

Il dubbio che si pone è il seguente: dette parti assumono rilevanza autonoma e scontano l'Iva come gli altri beni? oppure, costituendo una componente del bene significativo sono soggette al medesimo trattamento fiscale?

In base all'articolo 1, comma 19, della L. 205/2017, nell'ipotesi in cui vi siano componenti “*staccate*” rispetto al bene significativo fornito, tali parti “*staccate*” non sono incluse nel valore del bene se posseggono una “*autonomia funzionale*” rispetto al manufatto principale come individuato dal D.M. 29 dicembre 1999.

In altre parole, le parti staccate dei beni significativi:

- se sono connotate da una propria autonomia funzionale rispetto al manufatto principale (bene significativo), il valore delle stesse non deve essere compreso nel valore del bene significativo, ai fini della verifica della quota di valore non soggetta ad aliquota Iva del 10%;
- se sono prive di una propria autonomia funzionale e concorrono alla normale funzionalità del bene significativo, il valore delle stesse concorre al valore complessivo del bene significativo, ai fini del limite di importo cui applicare l'aliquota Iva del 10% (circolari n. 12/E/2016 e n. 15/E/2018).

L'Agenzia delle Entrate ha proposto le seguenti esemplificazioni di beni che sono dotati di autonomia funzionale, prendendo in considerazione come bene significativo, gli infissi:

- le grate di sicurezza (circolare n. 15/E/2018);
- sistemi oscuranti, incluse le tende da esterno e le schermature solari (consulenza giuridica n. 10/E/2020).

Se l'intervento di sostituzione o installazione ha a oggetto la sola componente staccata del bene significativo, il valore della parte staccata è attratto nel valore complessivo della prestazione di servizi soggetta ad aliquota Iva del 10%; pertanto, tali beni non vanno

annoverati nel costo degli infissi, ma considerati nell'alveo della manutenzione straordinaria o ordinaria.

Altro esempio è rappresentato dalla sostituzione del bruciatore di una caldaia già installata: anche se il bruciatore non ha autonomia funzionale rispetto alla caldaia, nell'intervento non viene fornito alcun bene significativo e la disciplina in esame non può quindi trovare applicazione.

Beni significativi in interventi diversi dalle manutenzioni

Finora abbiamo analizzato le regole attinenti le manutenzioni ordinarie e straordinarie. Il comma 1 dell'articolo 3 della L. 381/2001 alle lettere c) e d) individua tipologie diverse di interventi.

Ci si chiede quali siano le regole da applicare per individuare la corretta aliquota Iva. Ci viene in soccorso la circolare n. 15/E/2018. Nel documento di prassi, l'Agenzia delle entrate ricorda che la nozione di beni significativi assume rilevanza solo nelle ipotesi in cui siano realizzati interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria su immobili a prevalente destinazione abitativa privata, ed a condizione che i suddetti beni vengano forniti dallo stesso soggetto che esegue la prestazione.

La conseguenza è che:

- i beni forniti da un soggetto diverso rispetto al prestatore o acquistati direttamente dal committente dei lavori nell'ambito di una manutenzione ordinaria o straordinaria, sono soggetti a Iva con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria;
- i beni finiti, a esclusione delle materie prime e semilavorate, necessari per la realizzazione degli interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia, eseguiti su qualsiasi tipologia di immobile, sono soggetti a Iva con applicazione dell'aliquota del 10% senza altre particolari condizioni. Tali beni sono quindi agevolati anche se acquistati direttamente dal committente dei lavori e a prescindere dalla circostanza che il valore del bene fornito sia prevalente rispetto a quello della prestazione di servizi.

Decorrenza della L. 205/2017

Abbiamo detto che il Legislatore con la Legge di bilancio del 2018 ha fornito un'interpretazione autentica delle disposizioni attinenti i l'aliquota Iva applicabile in presenza di beni significativi nelle manutenzioni; interpretazione fatta propria dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 15/E/2018. In tale documento di prassi, l'Agenzia afferma che, trattandosi di norma interpretativa (quella della L. 205/2017) e non innovativa, essa trova applicazione anche per il passato.

L'Agenzia delle Entrate precisa, inoltre, che *“Sono fatti salvi i comportamenti difformi tenuti fino alla data di entrata in vigore della presente legge. Non si fa luogo al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto applicata sulle operazioni effettuate”*.

È una specie di sanatoria a mezzo della quale, per tutti i comportamenti tenuti fino al 31/12/2017 in difformità delle previsioni contenute nella Legge di Bilancio 2018 (con riferimento, ad esempio, a errata determinazione del valore dei beni significativi nonché a fatture non recanti tutti i dati richiesti) nessuna contestazione potrà essere più addebitata dall'Amministrazione finanziaria e le relative contestazioni ancora in essere dovranno essere abbandonate.

Attenzione, tuttavia, che in tutti i casi in cui le contestazioni siano state già definite dal contribuente con acquiescenza, non è possibile presentare alcuna richiesta di rimborso dell'eventuale Iva pagata in misura eccedente al dovuto.

Correzione di errori

Errare è umano, pertanto qualora il fornitore avesse errato l'applicazione dell'Iva in presenza di beni significativi, esso potrà intervenire in uno dei seguenti modi, diversi secondo l'errore commesso:

- nel caso sia stata applicata l'aliquota Iva ordinaria (22%) in luogo di quella ridotta (10%), potrà - entro un anno dall'effettuazione dell'operazione originaria - emettere una nota di

variazione in diminuzione nonché una nuova fattura recante l'imposta (ri)determinata in modo esatto;

- al contrario, nel caso sia stata applicata l'aliquota Iva ridotta (10%) in luogo di quella ordinaria (22%), dovrà emettere una nota di variazione in aumento, esponendo la maggiore imposta dovuta (sanando, altresì, l'irregolare fatturazione e l'eventuale omesso versamento, ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso);
- applicazione corretta delle aliquote Iva ridotta ed ordinaria (come esplicitato in questo intervento) ma l'appaltatore non ha indicato in fattura separata evidenza dei beni significativi, si ritiene siano applicabili le risposte agli interpelli 438/E/2020 e 439/E/2020 (anche se si tratta di altra fattispecie), le quali affermano che è sufficiente integrare manualmente la fattura emessa indicando il valore dei beni significativi.

Conclusioni

Come abbiamo potuto vedere, la regola dei beni significativi si applica solamente in presenza di interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria contemplate nelle lettere a) e b) del primo comma dell'articolo 3 del DPR 380 del 2001, non trovando applicazione nelle lettere c) e d) della medesima disposizione.

Evidentemente sarà utile verificare la presenza di una pratica urbanistica, nel qual caso difficilmente si è in presenza di manutenzioni ordinarie o straordinarie.

È di tutta evidenza che, in presenza di "agevolazioni" sia opportuno prestare particolare attenzione ai dettati normativi ed ai documenti di prassi onde evitare contestazioni da parte del verificatore.

Le prossime scadenze



1 settembre 2024

SOSPENSIONE FERIALE DEI TERMINI

Riprendono a decorrere i termini processuali sospesi dal 1.08.2024.

16 settembre 2024

IMPOSTE DIRETTE – VERSAMENTO RITENUTE

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

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e versare l'eventuale imposta a debito.

REDDITI 2024

Termine di versamento per i contribuenti che hanno scelto di rateizzare le imposte e i contributi dovuti.

25 settembre 2024

ELENCHI INTRASTAT

Termine entro cui presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, oltre alle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

30 settembre 2024

MODELLO 730

Termine di presentazione del modello 730 precompilato all'Agenzia delle Entrate.

COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Termine entro cui inviare la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva relativi al 2° trimestre 2024.

RIMBORSO IVA ESTERA

Termine per presentare la richiesta di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di altro Stato Europeo assolta sugli acquisti.

IMPOSTA DI REGISTRO

Termine entro cui versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi e alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

IMPOSTA DI BOLLO

Termine per versare l'imposta di bollo relativa al 1° trimestre 2024 di importo inferiore a € 250. Termine di versamento dell'imposta di bollo relativa al 2° trimestre 2024.

SPESE SANITARIE

Termine per inviare al Sistema tessera sanitaria i dati relativi alle spese sanitarie sostenute nel 1° semestre 2024.
