

# ilnotiziario

rivista specializzata su tematiche fiscali

Rivista mensile di informazione tributaria edita dalla SEAC S.p.A. - Trento. Poste Italiane s.p.a.  
Spedizione in Abbonamento Postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n° 46)  
art. 1, comma 1, DCB Trento. Anno XLIV - N. 12. Contiene I.R. e I.P.  
In caso di mancato recapito restituire a Trento C.P.O. per la riconsegna al mittente.

SEAC

DICEMBRE 12

## EDITORIA FISCALE

*all'interno*

## SCADENZARIO

Dicembre  
Gennaio

## SOTTO LALENTE

Omessa  
o infedele  
dichiarazione  
dei redditi:  
il ravvedimento  
entro 90 giorni

*Le principali novità della riforma dell'imposta  
sulle successioni e donazioni*

*L'acconto IVA 2024*

*Il versamento del saldo IMU 2024*

*Società commerciale "travestita"  
in società sportiva dilettantistica*

*La transazione contributiva negli strumenti  
di regolazione della crisi e dell'insolvenza*

*Rendicontazione societaria di sostenibilità:  
Decreto attuativo in Gazzetta Ufficiale*

*PNIEC - Il Piano Italiano Integrato Clima - Energia*

## COMMENTARIO AL CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA

AREA FISCO

Il testo fornisce una guida alla lettura del nuovo **Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (D.Lgs. n. 14/2019)**, che, in attuazione della L. n. 155/2017, ha riformato la materia dell'insolvenza e delle procedure concorsuali, di cui alla Legge Fallimentare e alla Legge sul Sovraindebitamento.



## CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA

Dal Centro Studi SEAC, il testo completo del "Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza", ossia il D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, notevolmente modificato ad opera del D.Lgs. 13 settembre 2024, n. 136 (c.d. correttivo ter).

# SOMMARIO

Pag.

<b>SEACINFO</b>	Seacinfo .....	2
<b>NOVITÀ FISCALI</b>	Le principali novità della riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni .....	7
<b>ADEMPIMENTI</b>	L'acconto IVA 2024 .....	17
<b>IMPOSTE DIRETTE E INDIRETTE</b>	Il versamento del saldo IMU 2024 .....	24
<b>LA SENTENZA</b>	Società commerciale "travestita" in società sportiva dilettantistica .....	30
<b>PREVIDENZA E FISCO</b>	La transazione contributiva negli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza .....	31
<b>PRATICA CONTABILE</b>	Rendicontazione societaria di sostenibilità: Decreto attuativo in Gazzetta Ufficiale .....	42
<b>FOCUS GREEN</b>	PNIEC - Il Piano Italiano Integrato Clima - Energia .....	50
<b>QUESITI DEI LETTORI</b>	Quesiti dei lettori .....	63
<b>SOTTO LALENTE</b>	<b>Omessa o infedele dichiarazione dei redditi: il ravvedimento entro 90 giorni.....</b>	<b>68</b>

*Chiuso in redazione il 14 novembre 2024*

<p><b>Coordinatore:</b> Jgor Merighi</p> <p><b>SEAC S.p.A. - 38121 TRENTO - Via Solteri, 74</b>                  Tel. 0461/805111                  Capitale sociale: Euro 43.600.000 i. v.                  C. F. 00865310221 - P. IVA 01530760220                  Internet: <a href="http://www.seac.it">www.seac.it</a> - E-mail: <a href="mailto:info@seac.it">info@seac.it</a></p>	<p><b>Redazione Editoriale:</b> Seac S.p.A. - 38121 Trento - Via Solteri, 74                  Elisabetta Casari, Alessio Franchi, Martina Galbarini,                  Mattia Guadagnini, Luana Iovine, Jgor Merighi, Katia Pafumi,                  Elena Pilastro, Enrico Roat, Filippo Roggia, Claudia Romano,                  Cristina Santoni, Eleonora Stenico, Tullio Zanin</p> <p><b>Proprietario / Editore:</b></p> <p><b>SEAC</b></p>	<p><b>Grafica e impaginazione:</b>                  Luisa Agostini, Giulia Baldessari,                  Anatolie Bunduche, Monica Gozzer,                  Matteo Tabarelli                  Stampa: Litografia Seac</p> <p><b>Direttore Responsabile:</b> Giovanni Bort                  Registrazione Tribunale di Trento n. 377 del 22 maggio 1982.                  L'elaborazione dei testi, ancorché curata con scrupolosa attenzione,                  esprime l'opinione della Seac e non impegna alcuna responsabilità.</p> <p><b>RIPRODUZIONE VIETATA</b></p>
---	---	---

# SEACINFO

## Global minimum tax e riduzione da attività economica sostanziale

È stato emanato il **Decreto del Vice Ministro dell'economia e delle finanze 11 ottobre 2024** recante *"Disposizioni attuative riguardanti la riduzione da attività economica sostanziale (SBIE) di cui all'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209"*.

Nello specifico il Decreto reca le disposizioni attuative riguardanti la **riduzione della base imponibile** della c.d. **"Global minimum tax"** disciplinata dall'art. 35, D.Lgs. n. 209/2023.

Così come riportato nella Relazione Illustrativa, il Decreto tiene conto dei chiarimenti forniti nel **Commentario alle Regole OCSE** e nella **Guida Amministrativa approvata il 13 luglio 2023** *"Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar two)"*, riguardanti l'importo del **reddito rilevante** che è possibile **escludere dall'imposizione integrativa** in quanto riferibile allo svolgimento, in un dato Paese, di un'attività economica sostanziale.

## Novità in materia di ravvedimento speciale e credito di imposta ZES

È stato pubblicato sulla **Gazzetta ufficiale 19 ottobre 2024, n. 246**, il **Decreto Legge 19 ottobre 2024, n. 155**, recante *"Misure urgenti in materia economica e fiscale e in favore degli enti territoriali"*, **in vigore a partire dal 20 ottobre 2024**.

In particolare, il Decreto ha apportato alcune **modifiche al D.L. 9 agosto 2024, n. 113 e al D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13**, in materia di:

- **regime di "ravvedimento speciale"** per i **soggetti che aderiscono al concordato preventivo**, prevedendo una serie di **requisiti per l'accesso** a tale regime, nonché per il calcolo dell'imposta sostitutiva da versare;
- **credito di imposta ZES**, con riguardo alla **determinazione dell'ammontare massimo** del credito di imposta residuo fruibile da ciascun beneficiario **in relazione agli ulteriori o maggiori investimenti realizzati**.

## Formazione e gestione del fascicolo informatico d'impresa

È stato pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale 25 ottobre 2024, n. 251**, il **Decreto MIMIT 17 settembre 2024**, recante il **regolamento di attuazione dell'articolo 4, comma 6, D.Lgs. 25 novembre 2015, n. 219**, relativo alla **formazione e gestione del fascicolo informatico d'impresa**, definito come l'aggregazione documentale informatica strutturata e univocamente identificata contenente tutti i documenti di ciascuna impresa, tenuto dalla camera di commercio territorialmente competente.

In particolare, tra gli aspetti su cui interviene il presente Decreto si segnalano:

- **l'accesso al fascicolo** da parte di soggetti pubblici;
- le modalità operative di **alimentazione del fascicolo**;
- la verifica della **tassonomia dei documenti** contenuti nel fascicolo;
- i termini di **conservazione dei documenti**;
- la possibilità di **consultazione da parte di privati**.

## Lavoro sommerso: introdotti gli ISAC

È stato pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale 28 ottobre 2024, n. 253**, il **D.L. 28 ottobre 2024, n. 160**, recante *“Disposizioni urgenti in materia di lavoro, università, ricerca e istruzione per una migliore attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza”*, in vigore dal 29 ottobre 2024.

Nello specifico, il suddetto Decreto introduce, tra le altre, **misure di contrasto al lavoro sommerso** e prevede che:

- a decorrere **dal 1° gennaio 2026** per i soggetti di cui all’art. 9-bis, comma 1, D.L. n. 50/2017, ossia coloro che sono soggetti agli ISA, vengono introdotti gli **indici sintetici di affidabilità contributiva (ISAC)**, al fine di **promuovere il rispetto degli obblighi in materia contributiva**;
- a tal fine, vengono **individuati due settori economici** di prima applicazione, considerati tra quelli a **maggior rischio** di evasione ed elusione contributiva, prevedendo al tempo stesso un’**estensione graduale** degli ISAC ad almeno 6 ulteriori settori **entro il 31 agosto 2026**;
- con **Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali**, di concerto con il Ministro dell’Economia, sentiti l’INPS e l’Ispettorato nazionale del lavoro (INL), gli ISAC per i primi 2 settori devono essere **approvati entro il 31 dicembre 2025**.

## Proroga termine invio comunicazione “antifrode” supersismabonus

Con **D.P.C.M. 29 ottobre 2024** è stato **prorogato al 30 novembre 2024** il **termine di invio** al Portale nazionale delle classificazioni sismiche (PNCS) della **comunicazione c.d. “antifrode”**, prevista dall’art. 3, D.L. n. 39/2024, relativa ad **interventi agevolabili con il supersismabonus**, precedentemente fissato al 31 ottobre 2024 dal D.P.C.M. 17 settembre 2024.

In particolare, la citata proroga riguarda l’invio di informazioni relative a tutti i **SAL approvati entro il 1° ottobre 2024**, mentre per gli interventi che hanno prodotto il **primo SAL successivamente al 1° ottobre 2024** continua ad applicarsi il termine dei **trenta giorni successivi a quello di approvazione del SAL**.

## Promozione e sviluppo di PMI e Start up innovative

È stata pubblicata sulla **Gazzetta Ufficiale 7 novembre 2024, n. 261**, la **Legge 28 ottobre 2024, n. 162**, recante *“Disposizioni per la promozione e lo sviluppo delle start-up e delle piccole e medie imprese innovative mediante agevolazioni fiscali e incentivi agli investimenti”*, **in vigore a partire dal 22 novembre 2024**.

In particolare, individuato l’**ambito di applicazione** con riferimento alle start-up innovative (art. 25, comma 2, D.L. n. 179/2012) e alle **PMI innovative** (art. 4, D.L. n. 3/2015), la Legge n. 162/2024 introduce:

- **incentivi fiscali** per gli **investimenti in start-up innovative e in PMI innovative**;
- **ulteriori disposizioni** per favorire gli **investimenti in PMI**;
- **modifiche all’art. 14, D.L. n. 73/2021** in materia di agevolazioni agli investimenti in start-up e PMI innovative, nonché disposizioni in materia di Anagrafe nazionale delle ricerche;
- **modifiche al D.Lgs. n. 58/1998** (Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria).

## Obblighi di comunicazione Titoli di Stato per operatori finanziari

Con **Provvedimento 28 ottobre 2024**, l’Agenzia delle Entrate ha introdotto l’obbligo in capo agli **operatori finanziari** di comunicare anche il **valore dei Titoli di Stato intestati a persone fisiche** di cui all’**art. 3, D.P.R. n. 398/2003**. Detta informazione risulta utile ai fini della compila-

zione, da parte dei cittadini, della dichiarazione sostitutiva unica (DSU), necessaria per il calcolo dell'ISEE, nella quale non rilevano i titoli di stato fino al valore complessivo di € 50.000.

In particolare, dall'**anno 2024**, è previsto che gli operatori finanziari di cui all'art. 7, comma 6, D.P.R. n. 605/1973 (banche, Poste spa, intermediari finanziari, società di investimento e risparmio ecc.) **comunicano all'Anagrafe Tributaria**, anche il valore, rilevato alla fine dell'anno cui è riferita la comunicazione, **dei titoli di Stato**, unitamente alle informazioni relative ai **saldi**, ai **movimenti** e alla **giacenza media** dei rapporti finanziari.

La comunicazione dei dati riferiti all'**anno 2023**, consentita solamente con **invio straordinario** (aggiornamento o sostituzione), essendo decorso il periodo di consolidamento, di cui al punto 6 del Provvedimento del 10 febbraio 2015, n. 18269, come sostituito dal punto 3.1 del Provvedimento del 23 maggio 2022, va effettuata **entro il 31 dicembre 2024**.

## Ravvedimento speciale annualità 2018 - 2022

Con **Provvedimento 4 novembre 2024**, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito le **modalità e i termini di comunicazione delle opzioni** relative all'applicazione dell'**imposta sostitutiva**, per le **annualità ancora accertabili (2018 - 2022)**, prevista in favore dei **contribuenti che hanno aderito al concordato preventivo biennale entro il 31 ottobre 2024** (art. 2-quater, D.L. n. 113/2024).

In particolare, i **soggetti che nei periodi d'imposta interessati** hanno, alternativamente:

- **applicato gli ISA;**
- dichiarato una delle **cause di esclusione dall'applicazione degli ISA** correlata alla diffusione della pandemia da **Covid-19;**
- **dichiarato la sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività**, come stabilito dall'articolo 9-bis, D.L. n. 50/2017;

possono **esercitare l'opzione entro il 31 marzo 2025**, per ogni annualità, presentando il Mod. F24 relativo al versamento in unica soluzione o della prima rata (al massimo pari a 24, maggiorate di interessi calcolati al tasso legale) delle imposte sostitutive, utilizzando gli specifici codici tributo.

## Nuova disciplina della residenza fiscale

Con **Circolare 4 novembre 2024, n. 20**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito **istruzioni operative** in merito alla **nuova disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche e delle società ed enti**, alla luce delle modifiche introdotte dal **D.Lgs. n. 209/2023**, a partire dal **periodo d'imposta 2024**, in attuazione della delega di cui all'articolo 3, comma 1, lettera c), Legge n. 111/2023.

In particolare, la prima parte della Circolare, dedicata alla residenza delle persone fisiche, chiarisce che:

- la **nuova definizione di "domicilio" a fini fiscali** riconosce **prevalenza alle relazioni personali e familiari** rispetto a quelle economiche;
- alla luce del nuovo **criterio della presenza fisica sul territorio dello Stato**, sono considerate fiscalmente residenti in Italia le persone che lavorano in **smart working nel territorio dello Stato** per la maggior parte del periodo d'imposta;
- l'**iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente** acquisisce il **valore di presunzione relativa** di residenza fiscale in Italia, che ammette la prova contraria.

La seconda parte della Circolare illustra i **tre criteri alternativi** per configurare la **residenza fiscale in Italia previsti per società ed enti**, ossia:

- il criterio della **sede legale;**
- il criterio della **sede di direzione effettiva;**
- il criterio della **gestione ordinaria in via principale.**

## Attivazione della procedura di sdoganamento centralizzato

Con **Circolare 4 novembre 2024, n. 23**, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha fornito chiarimenti in merito all'attivazione della **procedura di sdoganamento centralizzato all'importazione** di cui all'art. 179, Regolamento UE, n. 952/2013 (Codice Doganale dell'Unione).

Tale procedura, su richiesta degli operatori, permette di presentare la **dichiarazione doganale** presso l'Ufficio doganale dello **Stato membro in cui la società è stabilita** (ufficio doganale di controllo); al contempo, è prevista la possibilità di **presentare fisicamente le merci** in un ufficio doganale posto **in uno Stato membro diverso** (ufficio doganale di presentazione), ma in tal caso il richiedente deve avere lo status di operatore economico autorizzato per le semplificazioni.

## Nuova disciplina dell'autotutela tributaria

Con **Circolare 7 novembre 2024, n. 21**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in materia di **esercizio del potere di autotutela tributaria**, alla luce della nuova disciplina dell'istituto, dettata dagli **articoli 10-quater e 10-quinquies** dello **Statuto dei diritti del contribuente** (Legge n. 212/2000), introdotti con D.L. n. 219/2023, in attuazione delle Legge n. 111/2023, recante Delega al Governo per la riforma fiscale.

La Circolare analizza:

- l'evoluzione delle **disciplina dell'autotutela tributaria** e la **distinzione tra l'autotutela obbligatoria** (art. 10-quater, Statuto dei diritti del contribuente) e **l'autotutela facoltativa** (art. 10-quinquies, Statuto dei diritti del contribuente);
- le **modalità di presentazione della richiesta** di autotutela e il suo contenuto;
- le modalità di svolgimento della **fase istruttoria e l'adozione del provvedimento**;
- la **responsabilità amministrativo-contabile** in caso di avvenuto esercizio del potere di autotutela.

## Superbonus e cessione immobile acquisito in parte per successione

Con **Risposta ad Interpello 23 ottobre 2024, n. 208**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla **determinazione della plusvalenza imponibile** in caso di **cessione di un immobile, acquisito in parte a titolo oneroso e in parte per successione, entro dieci anni** dalla conclusione degli **interventi Superbonus sulle parti comuni** dell'edificio condominiale.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria afferma che:

- emerge una **plusvalenza imponibile**, anche se gli **interventi** agevolabili, terminati da non più di dieci anni, sono stati effettuati esclusivamente sulle **parti comuni dell'edificio condominiale**;
- sono **escluse** dall'ambito applicativo della disciplina in esame le **plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di immobili "acquisiti per successione"**, come chiarito anche nella Circolare n. 13/2024.

La citata esclusione opera **anche nel caso in cui la proprietà immobiliare derivi solo in parte da successione** e unicamente per la plusvalenza correlata alla quota dell'immobile acquisita per successione, con imponibilità pro-quota della plusvalenza ottenuta dalla cessione immobiliare.

## Nota di variazione e mancato pagamento fattura soggetta a split payment

Con **Risposta a Interpello 25 ottobre 2024, n. 210**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla possibilità di emettere una **nota di variazione in diminuzione oltre il termine di un anno**, previsto dall'art. 26, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, in caso di **mancato pagamento del corrispettivo** di una fattura emessa **in regime di scissione dei pagamenti** ex art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972 (c.d. "split payment").

In particolare l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che nell'ipotesi di scissione dei pagamenti, l'**esigibilità dell'IVA** è **collegata al pagamento del corrispettivo** e, pertanto, laddove questo non sia stato effettuato, l'imposta non diviene esigibile nonostante l'operazione sia stata fatturata.

La **variazione** effettuata dal cedente/prestatore assumerà, pertanto, una **natura meramente contabile** e quindi potrà emettere la **nota di variazione in diminuzione**, nonostante sia decorso un anno dall'emissione della fattura, e procedere alle opportune rettifiche nei registri IVA.

Infine l'Agenzia evidenzia come tale procedura sia possibile **solo qualora il cessionario/committente non si sia avvalso della facoltà di anticipare** (nonostante il mancato versamento del corrispettivo) **l'esigibilità dell'imposta** al momento della ricezione della fattura o al momento della registrazione della medesima. In caso contrario, infatti, verrebbe applicato il limite temporale di un anno previsto dall'art. 26, comma 3, D.P.R. n. 633/1972.

## Obbligo di acquisizione del CIN: termine prorogato al 1° gennaio 2025

Con **Avviso** pubblicato sul proprio sito istituzionale il **22 ottobre 2024**, il Ministero del Turismo ha comunicato che il termine entro cui i soggetti interessati hanno l'**obbligo di munirsi del Codice Identificativo Nazionale (CIN)** per locazioni brevi e turistiche, di cui all'art. 13-ter, D.L. n. 145/2023, è stato **posticipato al 1° gennaio 2025**, pena l'applicazione delle sanzioni previste dalla normativa.

## Piattaforma Unica Regolarità Contributiva

Con **Messaggio 5 novembre 2024, n. 3662**, l'INPS ha fornito chiarimenti e istruzioni operative in merito alla **Piattaforma Unica per la verifica e la gestione interattiva della regolarità contributiva**.

In particolare, si specifica che la **procedura VE.R.A.** è composta da due sezioni (**Verifica regolarità e Simulazione DURC**) che propongono rispettivamente le **esposizioni debitorie** del contribuente e ogni altra evidenza, con il dettaglio della natura del credito contributivo e del suo stato.

La struttura, così come predisposta, **agevola** il soggetto contribuente e il suo intermediario **nell'individuare**, ponendo a raffronto la sezione VE.R.A. con la sezione Simulazione DURC, le **evidenze ostative al rilascio della regolarità contributiva automatica** che, se non gestite anticipatamente, determineranno l'emissione dell'invito a regolarizzare in fase di gestione del procedimento di verifica della regolarità contributiva nell'ambito della **procedura DURC On Line**.

# LE PRINCIPALI NOVITÀ DELLA RIFORMA DELL'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

di Martina Galbarini

L'articolo 10, Legge n. 111/2023 (c.d. "Legge delega per la riforma fiscale") ha stabilito principi e criteri direttivi specifici per la **razionalizzazione** dei tributi indiretti diversi dall'IVA, tra cui l'**imposta sulle successioni e donazioni**.

In attuazione della suddetta previsione normativa è stato emanato il **Decreto Legislativo 18 settembre 2024, n. 139** (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 2 ottobre 2024, n. 231), il cui **articolo 1** ha **riformato** la disciplina dell'**imposta sulle successioni e donazioni**.



**ATTENZIONE**

*Merita evidenziare sin da subito che il D.Lgs. n. 139/2024 è in vigore dal 3 ottobre 2024 (giorno successivo alla data di pubblicazione in G.U.), tuttavia, ai sensi dell'art. 9, comma 3, D.Lgs. n. 139/2024, le nuove disposizioni hanno effetto a partire **dal 1° gennaio 2025** e si applicano alle successioni aperte e agli atti a titolo gratuito fatti a partire da tale data.*

Tra le principali novità introdotte dall'art. 1, D.Lgs. n. 139/2024, vi è la **riconduzione delle disposizioni relative alle modalità di determinazione dell'imposta, delle aliquote e delle franchigie all'interno del Testo unico** concernente l'imposta sulle successioni e donazioni.

Soggetti interessati	Aliquota	Franchigia
Coniuge e parenti in linea retta (genitori, figli, figli dei figli)	4%	€ 1.000.000,00
Fratelli/sorelle	6%	€ 100.000,00
Parenti fino al IV grado, affini in linea retta, affini in linea collaterale fino al III grado	6%	-
Tutti gli altri soggetti	8%	-
Persona con disabilità riconosciuta ai sensi dell'articolo 3, comma 3, Legge n. 104/1992	4%, 6%, 8% in base alla parentela	€ 1.500.000,00

Inoltre, come si vedrà di seguito, con la riforma in commento si assiste ad una **semplificazione delle dichiarazioni** e all'introduzione del **principio di autoliquidazione dell'imposta**.

In particolare, di seguito sono approfondite le novità riguardanti:

- l'**autoliquidazione** dell'imposta sulle successioni;
- l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni ai **trasferimenti derivanti da trust**;
- lo **svincolo anticipato a favore dei giovani eredi**;
- l'abrogazione della previsione del **coacervo successorio**;
- la disciplina del **trasferimento d'azienda a favore dei discendenti e del coniuge**;
- l'esclusione delle **liberalità d'uso** dall'oggetto d'imposta;
- gli **allegati** alla dichiarazione;
- l'**accertamento delle liberalità indirette**;
- il calcolo della base imponibile in presenza di **rendite e pensioni**;
- le **disposizioni testamentarie condizionali**.

## Autoliquidazione dell'imposta sulle successioni

L'art. 10, lett. b), Legge n. 111/2023, ha previsto l'introduzione del **sistema di autoliquidazione** per l'imposta sulle successioni.

In attuazione della citata norma, l'art. 1, comma 1, lett. z), D.Lgs. n. 139/2024, ha modificato l'articolo 27, D.Lgs. n. 346/1990.

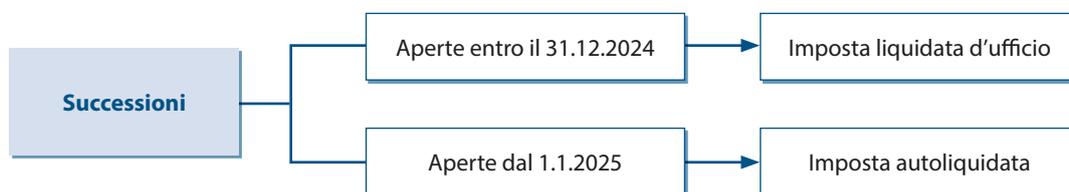
Il novellato **comma 2**, art. 27, D.Lgs. n. 346/1990, infatti recita:

 **“L'imposta è liquidata dai soggetti obbligati al pagamento in base alla dichiarazione di successione, a norma dell'articolo 33, ed è nuovamente autoliquidata, a norma dello stesso articolo, in caso di successiva presentazione di dichiarazione sostitutiva o integrativa di cui all'articolo 28, comma 6”.**



**NOVITÀ**

Per le successioni aperte **dal 1° gennaio 2025**, in base al nuovo comma 2, art. 27, D.Lgs. n. 346/1990, **l'imposta non è più liquidata dall'ufficio, ma dai soggetti obbligati al pagamento.**



Inoltre, in base alle modifiche apportate al **comma 7**, art. 27, D.Lgs. n. 346/1990, si definisce:

- **“imposta principale”** quella autoliquidata dai soggetti obbligati al pagamento e quella liquidata d'ufficio a seguito del controllo di regolarità dell'autoliquidazione in base alle dichiarazioni presentate;
- **“imposta complementare”** l'imposta o la maggiore imposta liquidata in sede di accertamento d'ufficio o di rettifica.



**ATTENZIONE**

**Non è più presente la definizione di “imposta suppletiva”, che, nella versione della norma in vigore sino al 31 dicembre 2024, corrisponde all'imposta liquidata per correggere errori od omissioni di una precedente liquidazione. Secondo i chiarimenti forniti nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 139/2024, infatti, l'imposta liquidata per correggere errori od omissioni di una precedente liquidazione dell'ufficio, in base al nuovo sistema di autoliquidazione, avrà la medesima natura dell'imposta oggetto di correzione.**

### Termini di versamento

In base al **comma 1**, art. 37, D.Lgs. n. 346/1990, così come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. ii), D.Lgs. n. 139/2024, il **pagamento dell'imposta** sulle successioni, autoliquidata, **deve avvenire entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione**. Sul punto si ricorda che, secondo quanto previsto dall'art. 31, D.Lgs. n. 346/1990, la presentazione della dichiarazione di successione deve avvenire entro 12 mesi dalla data di apertura della successione.

Si osserva quindi che vengono modificati i **termini per il pagamento dell'imposta** come di seguito illustrato:

Termini di pagamento dell'imposta di successione ex art. 37, D.Lgs. n. 346/1990	
Successioni aperte <b>entro il 31 dicembre 2024</b>	Successioni aperte <b>dal 1° gennaio 2024</b>
Imposta <b>liquidata dall'ufficio</b>	Imposta <b>autoliquidata</b>
Pagamento da effettuarsi <b>entro 60 giorni dalla data di notifica dell'avviso di liquidazione</b>	Pagamento da effettuarsi <b>entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione</b>



**ATTENZIONE**

Il **comma 4, art. 37**, D.Lgs. n. 346/1990, demanda ad apposito Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate (non ancora disponibile al momento di andare in stampa) la **definizione delle modalità per effettuare il pagamento delle somme dovute in autoliquidazione**.

Si noti che il pagamento delle altre imposte dovute con la dichiarazione di successione non ha subito modificazioni: rimane il versamento entro il momento di presentazione della dichiarazione.



**ESEMPIO**

Decesso avvenuto il 10.01.2025, con presentazione della dichiarazione di successione il 31.07.2025.

→ Versamento imposta di successione entro il 10.04.2026 (90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione).

→ Versamento altre imposte derivanti da dichiarazione di successione entro il 31.07.2025.

### Controlli AdE circa la correttezza dell’autoliquidazione

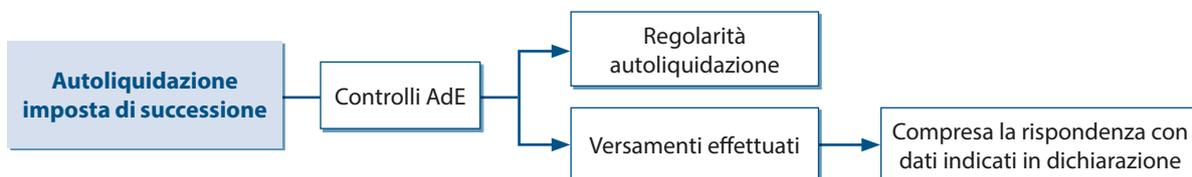
Successivamente al versamento dell’imposta in autoliquidazione, ai sensi del **comma 2, art. 33**, D.Lgs. n. 346/1990, così come modificato dall’art. 1, comma 1, lett. ff), n. 3), D.Lgs. n. 139/2024:



**“L’ufficio, anche avvalendosi di procedure automatizzate, controlla la regolarità dell’autoliquidazione delle imposte e tasse effettuata dal contribuente nonché dei versamenti e la loro rispondenza con i dati indicati nella dichiarazione, procedendo alla liquidazione dell’imposta e del rimborso eventualmente spettante in base alle dichiarazioni presentate. [...]”**

Pertanto, **l’ufficio controlla la regolarità:**

- **dell’autoliquidazione** delle imposte e tasse effettuata dal contribuente;
- **dei versamenti**, verificando anche la **rispondenza** degli stessi **con** i dati indicati in **dichiarazione**.



In tal sede, l’ufficio provvede a **correggere** eventuali **errori materiali e di calcolo** commessi dal contribuente nella determinazione della base imponibile e dell’imposta dovuta, nonché a **escludere passività, oneri, riduzioni e detrazioni non spettanti o non risultanti dalla documentazione allegata** alla dichiarazione.

### Liquidazione della maggiore imposta

Ai sensi del **comma 3, art. 33**, D.Lgs. n. 346/1990, così come modificato dall’art. 1, comma 1, lett. ff), n. 3), D.Lgs. n. 139/2024, nel caso in cui, in esito ai controlli, risulti una **maggiore imposta dovuta**, l’ufficio notifica un **apposito avviso di liquidazione**, nel termine di decadenza di 2 anni dalla data di presentazione della dichiarazione di successione, dal quale risultano le correzioni e le esclusioni effettuate.

Quindi il contribuente viene invitato ad effettuare, **entro il termine di 60 giorni** dal ricevimento dell’avviso di liquidazione, il **versamento di:**

- **maggiore imposta dovuta;**
- **sanzione amministrativa per omesso/insufficiente versamento**, di cui all’art. 13, D.Lgs. n. 471/1997;
- **interessi legali** decorrenti dalla data in cui l’imposta avrebbe dovuto essere pagata.

**ATTENZIONE**

Si noti che, in caso di pagamento effettuato **entro il termine di 60 giorni**, l'ammontare della sanzione è **ridotto a 1/3**. Pertanto, tenuto conto delle modifiche disposte al sistema sanzionatorio dal D.Lgs. n. 87/2024, la **sanzione** da applicarsi sull'importo non versato è pari all'8,3333% ovvero 1/3 del 25%.

Si ricorda che il **comma 3**, art. 37, D.Lgs. n. 346/1990 stabilisce il limite minimo di **€ 10,00** al di sotto del quale non occorre versare alcun importo, comprensivo di interessi e sanzioni amministrative.

## Applicazione dell'imposta ai trasferimenti derivanti da trust

L'art. 1, comma 1, lett. b), n. 1), D.Lgs. n. 139/2024, ha **ampliato l'ambito applicativo** dell'imposta sulle successioni e donazioni, intervenendo sull'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990.

Il novellato **art. 1, comma 1**, D.Lgs. n. 346/1990, così recita:



*"L'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte, per donazione o a titolo gratuito, **compresi i trasferimenti derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione**".*

**NOVITÀ**

A decorrere dalle successioni aperte **dal 1° gennaio 2025**, l'imposta sulle successioni **si applica anche ai trasferimenti derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione**.

Ai sensi del successivo **art. 4-bis, D.Lgs. n. 346/1990** (inserito dall'art. 1, comma 1, lett. e), D.Lgs. n. 139/2024), i trust e gli altri vincoli di destinazione **rilevano**, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni, **nella misura in cui determinino arricchimenti gratuiti dei beneficiari**.

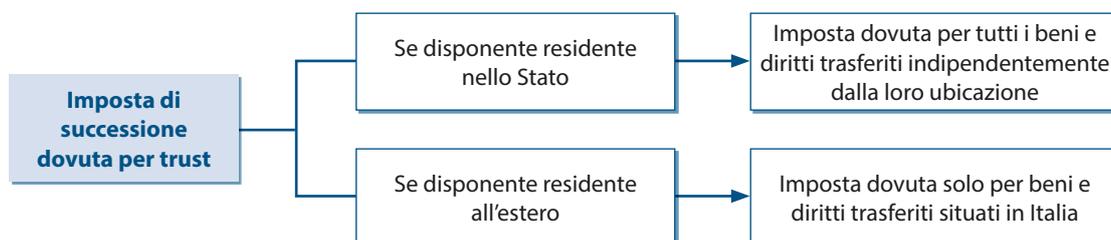
La Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 139/2024 chiarisce che le modifiche sopra descritte sono volte a **definire normativamente la rilevanza dell'istituto del trust** ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione e donazione, applicazione che fino ad ora era rimessa alla prassi (si veda la Circolare n. 34/2022) e alla giurisprudenza.

### Territorialità dell'imposta e trust

Considerata l'esplicita **inclusione nell'ambito applicativo dell'imposta** sulle successioni e donazioni anche dei **trasferimenti derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione**, l'art. 1, comma 1, lett. c), n. 1), D.Lgs. n. 139/2024, ha **integrato di conseguenza l'art. 2**, D.Lgs. n. 346/1990 relativo alla territorialità dell'imposta.

Il nuovo **comma 2-bis**, art. 2, D.Lgs. n. 346/1990, applicabile alle successioni aperte ed alle donazioni effettuate a decorrere **dal 1° gennaio 2025**, stabilisce che per i **trust** e gli **altri vincoli di destinazione** l'imposta è dovuta:

- in relazione a tutti i **beni e diritti trasferiti** ai beneficiari, qualora il **disponente** sia **residente** nello Stato al momento della separazione patrimoniale;
- limitatamente ai **beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato trasferiti** al beneficiario, in caso di **disponente non residente** nello Stato al momento della separazione patrimoniale.



L'elencazione di cui al comma 3, art. 2, D.Lgs. n. 346/1990, relativa alle **fattispecie** che si considerano in ogni caso **esistenti nello Stato**, ora è conseguentemente da riferirsi **anche ai trust ed ai vincoli di destinazione** (art. 1, comma 1, lett. c), n. 2), D.Lgs. n. 139/2024).

### Applicazione dell'imposta ai trust

Con l'introduzione nel D.Lgs. n. 346/1990 del nuovo **art. 4-bis**, ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. e), D.Lgs. n. 139/2024, i **trasferimenti** derivanti da **trust** e da altri **vincoli di destinazione**, sono "ufficialmente" ricompresi nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

La nuova disciplina si applica **a partire dalle successioni e donazioni aperte dal 1° gennaio 2025**, anche con riferimento ai **trust** che alla suddetta data risultano **già istituiti**.



ATTENZIONE

*Si segnala sin da subito che le **modalità attuative** del nuovo art. 4-bis **saranno definite con apposito Provvedimento** del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (non ancora disponibile al momento di andare in stampa).*

Come già accennato, l'articolo in commento precisa innanzitutto che, **ai fini dell'applicazione dell'imposta**, i trust e gli altri vincoli di destinazione **rilevano** ove determinino **arricchimenti gratuiti** dei beneficiari.

L'imposta si applica al momento del **trasferimento** dei beni e dei diritti a favore dei beneficiari, con le **franchigie e le aliquote** determinate in base al **rapporto tra disponente e beneficiario**.

Ai fini dell'autoliquidazione dell'imposta, il beneficiario è tenuto a **denunciare il trasferimento entro 30 giorni** ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. n. 131/1986 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro).

Viene **fatta salva la disciplina** prevista per i trust, i vincoli di destinazione e i fondi speciali composti di beni sottoposti a vincolo di destinazione, dall'articolo 6, Legge 22 giugno 2016, n. 112 (c.d. "**Legge del dopo di noi**") che come noto, tutela le persone con disabilità prive del sostegno familiare.



NOVITÀ

*Il **comma 3** dell'art. 4-bis, D.Lgs. n. 346/1990, ha previsto espressamente che il **disponente** del trust o di altro vincolo di destinazione (o, in caso di trust testamentario, il **trustee**) possa **optare** per la **corresponsione dell'imposta** in occasione di **ciascun conferimento** dei beni e diritti nel trust ovvero **all'apertura della successione**.*

Pertanto, come chiarito nella Relazione illustrativa, il disponente del trust (o il trustee) potrà decidere di **versare il tributo in modo volontario e anticipato**, senza aspettare il successivo trasferimento al beneficiario dei beni assegnati in dotazione al trust. Anticipando il versamento dell'imposta, il relativo onere non graverà sul beneficiario.

In tal caso, l'**imposta è determinata** applicando aliquote e franchigie sul valore complessivo dei beni e dei diritti oggetto del trasferimento, nonché in base al rapporto tra disponente e beneficiario risultante **al momento del conferimento ovvero all'apertura della successione** (Dossier parlamentare di luglio 2024).

Nel caso in cui, al momento del conferimento ovvero dell'apertura della successione, **non sia possibile determinare la categoria di beneficiario**, l'imposta si calcola sulla base dell'**aliquota più elevata** (pari all'8%), senza tener conto delle franchigie.



ATTENZIONE

*In caso di **imposta assolta anticipatamente**, si precisa che:*

- **i successivi trasferimenti** a favore dei beneficiari appartenenti alla medesima categoria **non sono soggetti all'imposta**;
- **non si dà luogo al rimborso** dell'imposta assolta dal disponente o dal trustee.

## Svincolo anticipato a favore dei giovani eredi

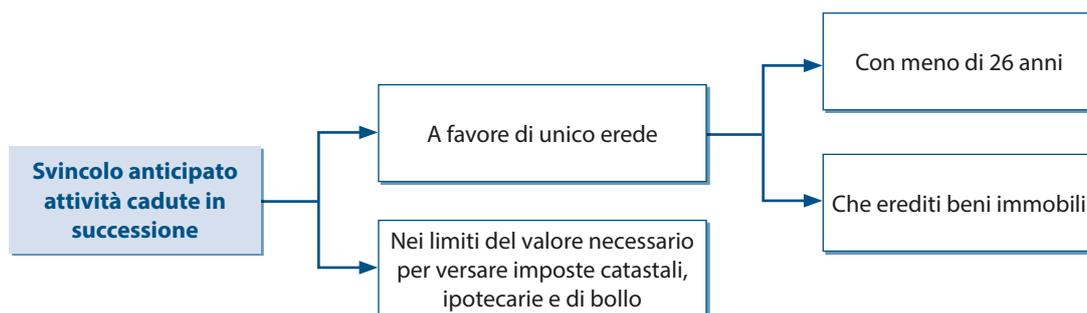
Tra le modifiche apportate all'art. 48, D.Lgs. n. 346/1990, ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. ss), D.Lgs. n. 139/2024, di notevole rilevanza è la deroga introdotta con il **nuovo comma 4-bis**, il quale dispone:

 *"In deroga a quanto previsto dal comma 4, i soggetti ivi indicati, **anche prima della presentazione della dichiarazione di successione**, consentono, **in presenza di beni immobili nell'asse ereditario e nei limiti delle somme dovute per il versamento delle imposte catastali, ipotecarie e di bollo**, lo **svincolo delle attività cadute in successione quando a richiederlo sia l'unico erede di età anagrafica non superiore a ventisei anni**. [...]"*

Pertanto, a decorrere dalle **successioni aperte dal 1° gennaio 2025**, è introdotta una specifica **deroga a favore dei giovani eredi**, che opera nel caso in cui:

- vi sia un **unico erede** con età anagrafica **non superiore a 26 anni**;
- vi siano **beni immobili nell'asse ereditario**.

Qualora siano soddisfatte le predette condizioni, è autorizzato lo **svincolo anticipato** (rispetto alla presentazione della dichiarazione di successione) **delle attività cedute in successione**, nei limiti del valore necessario all'erede per effettuare il versamento delle imposte catastali, ipotecarie e di bollo.



**ATTENZIONE**

**L'art. 48, comma 4-bis, ultimo periodo**, D.Lgs. n. 346/1990, demanda ad apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (non ancora disponibile al momento di andare in stampa) la **definizione delle modalità attuative** delle novità introdotte dal nuovo comma 4-bis.

## Abrogazione della disciplina del coacervo successorio

L'art. 1, comma 1, lett. i), D.Lgs. n.139/2024, è intervenuto sull'**art. 8**, D.Lgs. n. 346/1990, disciplinante il computo della **base imponibile** dell'imposta di successione, al fine di allineare la norma all'evoluzione della giurisprudenza di legittimità, recepita anche in via interpretativa da parte dell'Agenzia delle Entrate (Circolare 19 ottobre 2023, n. 29), in tema di **coacervo (o cumulo) "successorio"**.

Come si legge nella Relazione Illustrativa del D.Lgs. n. 139/2024, la disciplina di detto istituto, che comportava la determinazione della base imponibile dell'imposta considerando la **riunione fittizia** del valore delle **donazioni** effettuate in vita dal de cuius agli eredi e ai legatari (c.d. donatum) con il valore dell'**asse ereditario** (c.d. relictum), deve ritenersi:

 *"...**implicitamente abrogata** da quando – per effetto della legge n. 342 del 2000 – il sistema di aliquote progressive è stato sostituito con quello ad aliquota proporzionale, attualmente applicabile"*

Operativamente, la citata previsione viene operata mediante l'**abrogazione**, dal 1° gennaio 2025, del **comma 4, art. 8**, D.Lgs. n. 346/1990, che prevede(va) la **maggiorazione del valore globale netto** dell'asse ereditario, in caso di donazioni e legati.



**ATTENZIONE**

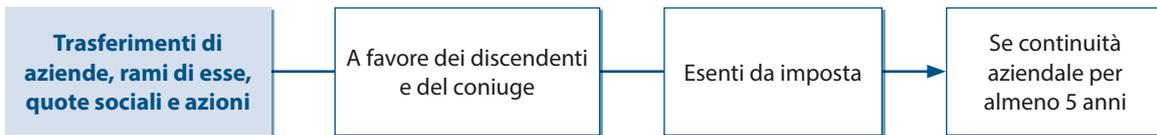
Si segnala che l'istituto del coacervo **continua ad essere applicato nell'ambito delle donazioni** di cui all'art. 57, D.Lgs. n. 346/1990.

## Trasferimento d'azienda a favore dei discendenti e del coniuge

L'art. 1, comma 1, lett. d), D.Lgs. n. 139/2024, ha sostituito il **comma 4-ter, art. 3**, D.Lgs. n. 346/1990, relativo all'**esenzione dall'imposta** per i **trasferimenti a favore dei discendenti e del coniuge**, effettuati anche tramite i patti di famiglia (di cui agli articoli 768-bis e seguenti, C.c.), di **aziende o rami di esse, quote sociali e azioni**.

Di particolare rilevanza è la nuova puntuale individuazione dei **requisiti richiesti ai fini dell'esenzione** e nel dettaglio:

- in caso di **aziende o rami di esse**, è necessario che gli aventi causa perseguano **l'esercizio dell'attività** d'impresa per un **periodo non inferiore a 5 anni** dalla data del trasferimento;
- in caso di **quote sociali e azioni** di società di capitali, è necessario che gli aventi causa **detengano il controllo** per un periodo **non inferiore a 5 anni** dalla data del trasferimento;
- in caso di **altre quote sociali** (diverse da quelle comprese al punto precedente), è necessario che gli aventi causa detengano la **titolarità del diritto** per un **periodo non inferiore a 5 anni** dalla data del trasferimento.



**ATTENZIONE**

Il novellato comma 4-ter dispone che il **beneficio si applica**, alle medesime condizioni previste per i trasferimenti di quote sociali e azioni di soggetti residenti, **anche ai trasferimenti di azioni e di quote sociali di società residenti in:**

- **Paesi appartenenti all'Unione europea;**
- **Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE);**
- **Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni.**

Il rispetto delle condizioni sopra descritte deve essere attestato tramite un'**apposita dichiarazione di impegno** resa dagli aventi causa, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione, all'atto di donazione oppure al patto di famiglia.

Resta fermo che il **mancato rispetto** di tali **condizioni** comporta la **decadenza dal beneficio**, con conseguente necessità di procedere al **versamento**:

- dell'**imposta ordinaria**;
- della **sanzione amministrativa** prevista dall'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997 che, per le violazioni commesse successivamente al 1° settembre 2024, è pari al 25% degli importi non versati (12,5% se il versamento è effettuato entro 90 giorni, 0,8333% giornaliero se il versamento è effettuato nei primi 15 giorni);
- degli **interessi legali** decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere pagata.

Si osserva che il nuovo comma 4-ter, applicabile alle successioni e donazioni aperte dal 1° gennaio 2025, risulta più analitico rispetto alla versione previgente e riporta in modo più puntuale le condizioni per accedere all'esenzione da imposta.

## Esclusione delle liberalità d'uso

Le modifiche recate al **comma 4, art. 1**, D.Lgs. n. 346/1990, ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. b), n. 2), D.Lgs. n. 139/2024, sono intervenute sui casi di **esclusione dall'imposta** sulle successioni e donazioni.

Oltre alle donazioni o liberalità di cui all'art. 742 C.c. (Spese non soggette a collazione) e all'art. 783 C.c. (Donazioni di modico valore), a partire dalle successioni/donazioni aperte dal 1° gennaio 2025, **l'imposta non si applica** in relazione **alle altre liberalità d'uso** di cui all'art. 770, comma 2, C.c.

Analogamente, viene aggiornato anche il **comma 1**, art. 56-bis, D.Lgs. n. 346/1990 (ad opera dell'art. 1, comma 1, lett. aaa), n. 1), D.Lgs. n. 139/2024), in relazione ai **casi di donazione o liberalità ai quali non si applica l'imposta sulle donazioni, includendo anche le liberalità d'uso**.

## Allegati della dichiarazione

L'art. 1, comma 1, lett. cc), D.Lgs. n. 139/2024, ha aggiornato **l'art. 30**, D.Lgs. n. 346/1990, concernente gli **allegati** della dichiarazione, con il fine di semplificare gli adempimenti dichiarativi.

In base alle suddette modifiche, a partire dalle successioni aperte dal 1° gennaio 2025 **non occorre più allegare alla dichiarazione:**

- gli **estratti catastali** relativi agli immobili;
- il **certificato** dei pubblici registri **recante l'indicazione degli elementi di individuazione delle navi e degli aeromobili**.

## Accertamento delle liberalità indirette

L'art. 1, comma 1, lett. aaa), D.Lgs. n. 139/2024, è intervenuto in materia di **accertamento delle liberalità indirette**, di cui all'**art. 56-bis**, D.Lgs. n. 346/1990.

Il novellato comma 1, art. 56-bis, D.Lgs. n. 346/1990, modifica le **condizioni relative all'accertamento delle liberalità** diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti. In base alla nuova formulazione:

- tale accertamento può essere **effettuato esclusivamente quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi** (che, nella versione previgente, corrispondeva alla lett. a) del comma 1, art. 56-bis, D.Lgs. n. 346/1990);
- **non è più prevista l'ulteriore condizione** (che, nella versione previgente, era contenuta nella lett. b) del comma 1, art. 56-bis, D.Lgs. n. 346/1990) **secondo cui le liberalità dovessero determinare**, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, **un incremento patrimoniale superiore all'importo di 350 milioni di lire**.



**NOVITÀ**

Le modifiche intervenute al **comma 2**, art. 56-bis, D.Lgs. n. 346/1990, hanno incrementato l'**aliquota da applicarsi alle liberalità indirette**, che passa dal 7% all'**8%**.

Considerata l'eliminazione della condizione secondo cui le liberalità dovessero determinare un incremento patrimoniale superiore all'importo di 350 milioni di lire, si prevede che l'aliquota dell'8% venga **applicata sulla parte che eccede la franchigia**, ove prevista dalla legge (anziché sull'incremento patrimoniale che supera l'importo di 350 milioni di lire).

Infine, il novellato **comma 3**, art. 56-bis, D.Lgs. n. 346/1990, modifica la disciplina da applicarsi nel caso di **registrazione volontaria delle liberalità indirette** e, nel dettaglio:

- si prevede che, ai fini della determinazione dell'imposta, **si applichino**, oltre alle aliquote, **anche le franchigie** indicate all'art. 56, D.Lgs. n. 346/1990;
- viene **eliminata la previsione relativa alle registrazioni volontarie effettuate entro il 31 dicembre 2001**, rispetto alle quali era disposta l'applicazione dell'aliquota al 3%.

## Rendite e pensioni

L'art. 1, comma 1, lett. r), D.Lgs. n. 139/2024 ha **modificato l'art. 17**, D.Lgs. n. 346/1990, avente ad oggetto la determinazione della base imponibile di **rendite e pensioni** comprese nell'attivo ereditario.

Nel dettaglio, si stabilisce che va **assunto**:

- il **valore pari a 40 volte l'annualità** (anziché le previgenti 20 volte), in caso di rendita **perpetua** o a tempo **indeterminato** (art. 17, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 346/1990);
- il **valore attuale dell'annualità calcolato al saggio legale di interesse** (senza più considerare il limite superiore delle 20 volte l'annualità), in caso di rendita o pensione a tempo **determinato** (art. 17, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 346/1990);
- il **valore che si ottiene moltiplicando l'annualità** per il **coefficiente** indicato nel Prospetto allegato al D.Lgs. n. 346/1990, in caso di rendita o pensione **vitalizia** (art. 17, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 346/1990).



NOVITÀ

*Il Prospetto dei coefficienti viene quindi **inserito all'interno del Testo unico concernente l'imposta sulle successioni e donazioni**, superando così il rinvio al Prospetto allegato al Testo unico sull'imposta di registro.*

*Si noti, tuttavia, che il contenuto del Prospetto **non ha subito modificazioni**.*

Inoltre, all'art. 17, D.Lgs. n. 346/1990, sono stati aggiunti i seguenti **nuovi commi**:

- **comma 1-bis**, con il quale si prevede che **il Prospetto dei coefficienti e il valore multiplo dell'annualità** relativo alle rendite perpetue o a tempo indeterminato **siano aggiornati** in ragione della **modificazione della misura del saggio legale degli interessi**, con Decreto del MEF da pubblicare in Gazzetta Ufficiale non oltre il 31 dicembre dell'anno in cui è intervenuta la modifica.



ATTENZIONE

*È previsto che tali variazioni abbiano efficacia per le successioni aperte e le donazioni fatte a decorrere **dal 1° gennaio dell'anno successivo** a quello in cui è **pubblicato***

***il Decreto di variazione;***

- **comma 1-ter**, con il quale si prevede che, ai fini della determinazione dei sopra menzionati valori, **non possa essere assunto un saggio legale d'interesse inferiore al 2,5%**.

Infine, si segnala che, ai fini della determinazione della base imponibile delle **rendite vitalizie** relativamente alle quali i relativi **rapporti non sono ancora esauriti al 3 ottobre 2024** (data di en-

trata in vigore del D.Lgs. n. 139/2024), laddove il **tasso di interesse legale** risulta **uguale o inferiore allo 0,1%**, l'art. 9, comma 4, D.Lgs. n. 139/2024 prevede che si assumano i coefficienti risultanti dal Prospetto allegato al Decreto MEF 21 dicembre 2015.

La Relazione illustrativa chiarisce che le modifiche introdotte all'art. 17, D.Lgs. n. 346/1990 sono volte ad **evitare che l'oscillazione della misura del saggio legale degli interessi possa comportare**, ai fini del calcolo della base imponibile della rendita, **risultati non conformi al principio costituzionale di capacità contributiva** nelle annualità in cui il saggio legale d'interesse è particolarmente basso e i coefficienti per l'attualizzazione della rendita risultano particolarmente elevati e tali da determinare risultati manifestamente non coerenti con la realtà economica.

## Disposizioni testamentarie condizionali

L'art. 1, comma 1, lett. qq), D.Lgs. n. 139/2024, è intervenuto in materia di **disposizioni testamentarie condizionali**, di cui all'**art. 44**, D.Lgs. n. 346/1990.

Per effetto delle suddette modifiche, è previsto che, oltre alle aliquote, vengano **applicate anche le franchigie** previste nel caso in cui:

- l'istituzione di erede sia sottoposta a **condizione risolutiva**; resta fermo che, nel caso di avveramento della condizione, l'imposta si applica con le aliquote e le franchigie proprie dell'erede subentrante;
- l'istituzione di erede sia sottoposta a **condizione sospensiva**; resta ferma l'applicazione della maggiore imposta nel caso in cui l'eredità viene devoluta a persona diversa per effetto dell'avveramento o del mancato avveramento della condizione.

# L'ACCONTO IVA 2024

di Mattia Guadagnini

Entro il prossimo **27 dicembre** i **sogetti IVA** devono, ai sensi dell'art. 6, Legge n. 405/1990, versare l'**acconto IVA 2024**. A tal fine, sono tenuti a **determinare l'ammontare** dovuto utilizzando uno dei metodi a disposizione, ossia:

- **metodo storico;**
- **metodo previsionale;**
- **metodo delle operazioni effettuate.**

## Metodo storico

Secondo il metodo storico, l'acconto è pari all'88% della base di riferimento (saldo a debito) individuata secondo la periodicità di liquidazione adottata, ossia:

- la liquidazione periodica relativa al mese di dicembre dell'anno precedente (**contribuenti mensili**);
- la liquidazione annuale IVA (**contribuenti trimestrali ordinari**);
- la liquidazione periodica del quarto trimestre dell'anno precedente (**contribuenti trimestrali "speciali"**).

Periodicità di liquidazione	Base di riferimento	Mod. IVA 2024 (*)
Mensile	Saldo a debito liquidazione dicembre 2023 (rigo VP14 + VP13)	VH15 + VH17
Mensile "posticipato"	Saldo a debito liquidazione dicembre 2023 effettuata sulla base delle operazioni di novembre 2023 (rigo VP14 + VP13)	VH15 + VH17
Trimestrale speciale (autotrasportatore, distributore di carburante)	Saldo a debito liquidazione quarto trimestre 2023 (rigo VP14 + VP13)	VH16 + VH17
Trimestrale saldo annuale a debito	Saldo a debito dichiarazione relativa al 2023 (saldo + acconto)  <b>ATTENZIONE</b> Come precisato dall'Agenzia nella Risoluzione 23.12.2004, n. 157/E, <b>la base di riferimento va individuata senza considerare gli interessi dell'1%</b>	VL38 – VL36 + VP13 (VH17)
Trimestrale saldo annuale a credito	Saldo a debito senza considerare il maggior acconto 2023 corrispondente a <b>quanto effettivamente dovuto per il 2023</b> (differenza acconto versato e credito IVA annuale)	VP13 (VH17) – VL33

(\*) In caso di compilazione del quadro VH.



**ESEMPIO 1**

Si ipotizzi che la liquidazione IVA del mese di dicembre 2023 sia pari a € 8.250. L'acconto IVA dovuto per il 2024 risulta pari a € 7.260 (8.250 x 88%).

**ESEMPIO 2**

Si ipotizzi che la liquidazione IVA del quarto trimestre 2023 di un trimestrale speciale sia pari a € 6.775. L'acconto IVA dovuto per il 2024 risulta pari a € 5.962 (6.775 x 88%).

**ESEMPIO 3**

Un contribuente trimestrale presenta la seguente situazione:

- saldo IVA 2023 (VL38 Mod. IVA 2024) € 505 (debito)
- interessi (VL36 Mod. IVA 2024) € 5
- acconto (VP13 LIPE 4 trimestre 2023) € 1.800

Al fine del calcolo dell'acconto IVA il debito della dichiarazione annuale è pari a € 2.300, determinato dalla seguente somma: 505 (VL38) – 5 (VL36) + 1.800 (VP13).

L'acconto IVA 2024 risulta quindi pari a € 2.024 (2.300 x 88%).

**ESEMPIO 4**

Un contribuente trimestrale presenta la seguente situazione:

- acconto (VP13 LIPE 4 trimestre 2023) € 4.800
- saldo IVA 2023 (VL33 Mod. IVA 2024) € 1.400 (credito)

Al fine del calcolo dell'acconto IVA il debito della dichiarazione annuale è pari a € 3.400, determinato dalla seguente differenza: 4.800 (VP13) – 1.400 (VL33).

L'acconto IVA 2024 risulta quindi pari a € 2.992 (3.400 x 88%).

## Variatione periodicità di liquidazione

Nel 2025 il contribuente può adottare una diversa periodicità delle liquidazioni IVA rispetto al 2024. In tale ipotesi l'acconto IVA va determinato applicando le seguenti modalità.

Contribuente mensile 2024 ex trimestrale 2023	
L'acconto va commisurato ad <b>1/3 del saldo IVA della dichiarazione relativa al 2023</b> (saldo + acconto)	<b>Mod. IVA 2024</b>
	(VL38 – VL36 + VP13 o VH17) : 3

Contribuente trimestrale 2024 ex mensile 2023	
L'acconto va commisurato alla <b>somma dei saldi delle liquidazioni di ottobre, novembre e dicembre 2023</b> (VP14 liquidazione ottobre / novembre / dicembre + VP13 liquidazione dicembre)	<b>Mod. IVA 2024 (*)</b>
	VH13 + VH14 + VH15 + VH17

(\*) In caso di compilazione del quadro VH.

## Soggetti ex minimi/forfetari

Il soggetto ex minimo / forfetario che dal 2024 ha adottato il regime IVA ordinario con effettuazione delle liquidazioni IVA mensili / trimestrali, non avendo una base di riferimento per il 2023, non è tenuto al versamento dell'acconto IVA 2024.

## Operazioni straordinarie

In presenza di operazioni straordinarie / altre trasformazioni sostanziali soggettive (conferimento d'azienda in società, donazione d'azienda, successione ereditaria, scioglimento società di per-

sone con proseguimento dell'attività sotto forma di ditta individuale, ecc.) si verifica, in linea generale, una continuità tra i soggetti partecipanti all'operazione.

Tenendo presente tale principio si ritiene che il soggetto che "nasce" dalle predette operazioni straordinarie (società conferitaria, erede/i che continuano l'attività del de cuius, donatario dell'azienda, socio di società di persone sciolta per il venir meno della pluralità dei soci che prosegue l'attività in forma individuale, ecc.) debba versare l'acconto IVA 2024 sulla base della situazione esistente nel 2023 in capo al soggetto "dante causa".

È comunque possibile utilizzare anche uno dei metodi di calcolo successivamente esaminati.

## Metodo previsionale

Il contribuente può, in ogni caso, commisurare l'acconto al "dato previsionale" del 2024 anziché al "dato storico" del 2023. Utilizzando tale metodo è opportuno verificare che l'acconto versato per il 2024 non risulti inferiore all'88% di quanto effettivamente dovuto per il mese di dicembre, quarto trimestre o dichiarazione IVA relativa al 2024 (Mod. IVA 2025).



ESEMPIO 5

*Un ingegnere sulla base della liquidazione IVA di dicembre 2023 dovrebbe versare l'acconto IVA 2024 per un importo pari a € 2.650.*

*A causa della riduzione del fatturato del quarto trimestre 2024 rispetto al 2023 intende calcolare l'acconto IVA con il metodo previsionale.*

*A tal fine, dopo aver quantificato il "presunto" saldo della liquidazione IVA di dicembre 2024 (1.700) versa un acconto pari a € 1.496 (1.700 x 88%).*

*Il saldo effettivo della liquidazione IVA di dicembre 2024 ammonta a € 1.695.*

*L'acconto è stato quantificato correttamente in quanto risulta non inferiore all'88% del saldo effettivo della liquidazione di dicembre (1.695 x 88% = 1.492).*

## Metodo delle operazioni effettuate (c.d. "metodo effettivo")

L'utilizzo del **metodo analitico** consente di determinare l'**ammontare "effettivo" dell'acconto IVA dovuto tenendo conto delle operazioni effettuate** ai sensi dell'art. 6, D.P.R. n. 633/1972, e non soltanto di quelle fatturate e registrate.

Il calcolo con il metodo in esame si basa sulle **operazioni effettuate fino al 20 dicembre**.

A tal fine innanzitutto è necessario determinare l'imposta **dovuta sulla base delle annotazioni effettuate fino al 20 dicembre nel registro delle fatture emesse/corrispettivi, al netto dell'IVA a credito risultante dal registro degli acquisti** (compresa quella relativa alle operazioni assoggettate a reverse charge, ad esempio, acquisti di beni intraUE, servizi di pulizia edifici), tenendo conto della relativa periodicità di liquidazione.

Di conseguenza:

- il **contribuente mensile** dovrà fare riferimento al periodo 1.12 – 20.12.2024.



ATTENZIONE

*Le fatture differite emesse entro il 15.12.2024 relative a consegne/spedizioni effettuate nel mese di novembre non rilevano per il calcolo dell'acconto.*

*Analogamente **non vanno considerate le fatture relative ad operazioni effettuate nel mese di novembre ricevute ed annotate entro il 15.12.2024** con detrazione dell'IVA a credito nella liquidazione di novembre, così come consentito dall'art. 1, D.P.R. n. 100/1998.*

*Non vanno inoltre considerate le fatture relative al mese di novembre per le quali non è ancora stata emessa fattura;*

- il **contribuente trimestrale** dovrà fare riferimento al periodo 1/10 – 20/12/2024.



**ATTENZIONE**

*Anche tale soggetto non deve considerare le fatture differite emesse entro il 15.10.2024 relative alle consegne/spedizioni effettuate nel mese di settembre nonché quelle ricevute ed annotate entro il 15.11.2024 con detrazione dell'IVA a credito nella liquidazione del terzo trimestre.*

All'importo così ottenuto va **sommata l'IVA a debito relativa alle operazioni effettuate fino al 20.12** se non ancora annotate, non essendo decorsi i termini di fatturazione/registrazione.

Ad esempio, dovranno essere considerate:

- le cessioni avvenute fino al 20.12.2024 per le quali non è stata ancora emessa la relativa fattura;
- le fatture emesse per il ricevimento di acconti fino al 20.12.2024, non ancora annotate;
- le fatture emesse fino al 20.12.2024 (anche se non incassate), non ancora annotate.

Va considerato, infine, anche il **riporto del saldo a credito** relativo alla liquidazione del periodo precedente (novembre o terzo trimestre).

Tenendo presente quanto sopra, **va effettuata una liquidazione "atipica" dell'IVA** relativa ai predetti periodi (1.12 – 20.12.2024 o 1.10 – 20.12.2024), **il cui risultato a debito dovrà essere versato interamente** (e non nella misura dell'88%).

### Contribuenti mensili posticipati

Tali soggetti possono determinare l'acconto in misura pari a 2/3 dell'IVA dovuta sulla base delle operazioni del mese di novembre che daranno luogo alla liquidazione di dicembre 2024.

### Autotrasportatori

Gli autotrasportatori che, ai sensi dell'art. 74, comma 4, D.P.R. n. 633/72, annotano le fatture emesse entro il trimestre successivo a quello di emissione e per il calcolo dell'acconto utilizzano il metodo effettivo, devono considerare, per la determinazione dell'IVA a debito le fatture emesse nel terzo trimestre 2024 annotate nel periodo 1.10 - 20.12, nonché quelle emesse in tale periodo anche se registrate nel primo trimestre 2025. Per tali soggetti è consigliato applicare il metodo previsionale, in quanto è possibile determinare con certezza l'IVA dovuta per il quarto trimestre 2024, così come "suggerito" anche dal Ministero delle Finanze nella Circolare 20.12.95, n. 328/E.

### Liquidazione IVA "per cassa"

Per i contribuenti che adottano la liquidazione "IVA per cassa" ex art. 32-bis, D.L. n. 83/2012:

- l'IVA a debito relativa alle cessioni di beni / prestazioni di servizi effettuate è esigibile nel momento di pagamento dei relativi corrispettivi.

L'imposta è comunque esigibile decorso 1 anno dall'effettuazione dell'operazione, a meno che l'acquirente / committente, prima di tale termine, non sia stato assoggettato ad una procedura concorsuale (fallimento, concordato preventivo, ecc.);

- l'IVA a credito relativa agli acquisti è detraibile nel momento di pagamento dei relativi corrispettivi e comunque decorso 1 anno dal momento in cui l'operazione si considera effettuata.

Ai fini della determinazione dell'acconto IVA, i soggetti che utilizzano il regime in esame devono applicare le regole ordinarie sopra esaminate.

In particolare l'applicazione del metodo effettivo consente di non tener conto dell'IVA relativa alle operazioni attive non incassate effettuate nel periodo 1.12 - 20.12.2024 / 1.10 - 20.12.2024, ferma restando l'impossibilità di considerare l'IVA relativa alle operazioni passive annotate nel medesimo periodo ma non ancora pagate.

## Esclusione dal versamento dell'acconto

L'acconto IVA 2024 non è dovuto nei seguenti casi:

- base di riferimento a credito (storico 2023/presunto 2024);
- importo dell'acconto dovuto inferiore a € 103,29;
- inizio attività nel corso del 2024;
- cessazione attività entro il 30.11.2024 (contribuente mensile);
- cessazione attività entro il 30.9.2024 (contribuente trimestrale);
- soggetti che hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti/non imponibili/soggette a split payment/reverse charge;
- produttori agricoli esonerati (art. 34, comma 6, D.P.R. n. 633/72);
- soggetti esercenti attività di intrattenimento (art. 74, comma 6, D.P.R. n. 633/72);
- soggetti esercenti attività spettacolistiche/spettacoli viaggianti (art. 74-quater, D.P.R. n. 633/72);
- contribuenti minimi (art. 27, commi 1 e 2, D.L. n. 98/2011);
- contribuenti forfetari (art. 1, comma 58, Legge n. 190/2014);
- contribuenti usciti dal regime dei minimi/forfetari dall'1.1.2024 con applicazione del regime ordinario;
- soggetti / associazioni che applicano il regime forfetario ex Legge n. 398/91.



*Si ipotizzi che la liquidazione IVA di dicembre 2023 di un soggetto mensile sia a credito per € 961. In tale caso non è dovuto l'acconto IVA 2024.*

**ESEMPIO 6**



*Si ipotizzi che la liquidazione IVA di dicembre 2023 di un soggetto mensile sia pari a € 681 (a debito). Il contribuente sulla base dei dati relativi a dicembre 2024 presume che il relativo saldo risulti a credito (circa € 500). In tale caso non è dovuto l'acconto IVA 2024.*

**ESEMPIO 7**

## Scomputo acconto IVA 2024

Tipologia soggetto	Scomputo acconto IVA 2024
<b>Mensile</b>	Liquidazione dicembre 2024 (16.1.2025)
<b>Trimestrale speciale</b>	Liquidazione quarto trimestre 2023 (17.2.2025)
<b>Trimestrale</b>	Dichiarazione IVA relativa al 2024 (17.3.2025)
<b>Con attività separate con liquidazioni IVA miste</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Liquidazione dicembre 2024 (16.1.2025)</li> <li>◆ Liquidazione quarto trimestre 2023 (17.2.2025)</li> <li>◆ Dichiarazione IVA relativa al 2024 (17.3.2025)</li> </ul>

## Modalità di versamento

Il versamento dell'acconto IVA va effettuato tramite il Mod. F24, con le consuete modalità telematiche, utilizzando l'apposito codice tributo ("6013" contribuente mensile - "6035" contribuente trimestrale) e indicando quale anno di riferimento "2024".



**ATTENZIONE**

Si rammenta che:

- per i soggetti trimestrali l'acconto IVA non va maggiorato degli interessi dell'1%;
- quanto dovuto può essere compensato con i crediti tributari / contributivi disponibili.



**ESEMPIO 8**

Un contribuente trimestrale, sulla base del saldo della liquidazione IVA relativa al 2023, calcola un acconto IVA 2024 pari a € 1.528. In data 27.12.2024 effettua il versamento di quanto dovuto, compilando il Mod. F24 come segue.

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>	<b>6035</b>		<b>2024</b>	<b>1.528,00</b>		
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>						
<b>ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</b>						
codice ufficio	codice atto					+/-
			<b>TOTALE A</b>	<b>1.528,00 B</b>		<b>SALDO (A-B)</b>
						<b>+ 1.528,00</b>

Quanto versato a titolo di acconto sarà scomputato in sede di determinazione del saldo 2024 risultante dal Mod. IVA 2025, il cui versamento va effettuato entro il 17.3.2025.



**ESEMPIO 9**

Un contribuente mensile, sulla base della dichiarazione IVA di dicembre 2023, calcola un acconto IVA 2024 pari a € 2.516,87. In data 27.12.2023 effettua il versamento di quanto dovuto, compilando il Mod. F24 come segue.

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>	<b>6013</b>		<b>2024</b>	<b>2.516,87</b>		
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>						
<b>ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</b>						
codice ufficio	codice atto					+/-
			<b>TOTALE A</b>	<b>2.516,87 B</b>		<b>SALDO (A-B)</b>
						<b>+ 2.516,87</b>

La liquidazione IVA di dicembre 2023 è così determinata:

IVA a debito	€ 6.665,00	-
IVA a credito	€ 1.918,25	
Saldo	€ 4.746,75	-
Acconto versato (27.12.2024)	€ 2.516,87	
Importo da versare (16.1.2025)	€ 2.229,88	



**ATTENZIONE**

L'ammontare dell'acconto IVA 2024 e il metodo utilizzato per la relativa determinazione vanno indicati a rigo VP13 della liquidazione periodica di dicembre 2024 (rigo VH17 del Mod. IVA 2025, se compilato).

## Annotazione dell'acconto versato

Per "facilitare" il controllo in sede di un'eventuale successiva verifica, nonostante non sussista l'obbligo di riportare sui registri IVA le liquidazioni periodiche, è consigliato annotare:

- l'importo versato a titolo di acconto IVA, con i relativi estremi di versamento, nel registro delle fatture emesse / corrispettivi o delle annotazioni di liquidazione;
- in caso di adozione del metodo effettivo, nel registro delle fatture emesse / corrispettivi la citata "liquidazione atipica" relativa alla determinazione dell'acconto, anche se a credito.

## Regime sanzionatorio e ravvedimento

In caso di mancato / insufficiente versamento dell'acconto IVA 2024 è applicabile la **nuova sanzione del 25%**, regolarizzabile tramite il **ravvedimento**, con il versamento della sanzione ridotta così individuata.

Sanzione ridotta (codice tributo "8904)	Termine entro il quale si effettua il versamento della regolarizzazione
da 0,0833% a 1,1662%	Entro 14 giorni dalla scadenza, tenendo presente che per ogni giorno di ritardo va applicato lo 0,0833%.
1,25%	Tra il 15° e il 30° giorno dalla scadenza
1,3889%	Entro 90 giorni dalla scadenza
3,125%	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno della violazione (per l'acconto IVA 2024, quindi entro il 30.4.2025).

In sede di regolarizzazione, oltre all'imposta dovuta e alla sanzione ridotta (codice tributo "8904"), vanno versati anche gli interessi di mora determinati in base al tasso legale (codice tributo "1991").

# IL VERSAMENTO DEL SALDO IMU 2024

di Luana Iovine

Il prossimo **16 dicembre 2024** scade il termine per il versamento del **saldo IMU 2024**.

In vista del prossimo adempimento, la cui disciplina è contenuta nell'art. 1, commi da 738 a 783, Legge n. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020), si riepilogano alcuni aspetti di maggior rilievo per la determinazione e il versamento dell'imposta dovuta.

## Ambito di applicazione

Sono tenuti alla corresponsione del saldo IMU i **possessori di immobili**, proprietari o titolari del diritto reale di godimento, **che abbiano versato la prima rata**, in acconto, **entro il 17 giugno 2024** (il termine normativamente previsto del 16 giugno, nel 2024, cadeva di domenica).

In presenza di più soggetti passivi per un medesimo immobile, **ognuno è titolare di un'autonoma obbligazione** e occorre tener conto delle relative condizioni soggettive ed oggettive.

Diversamente, i contribuenti che abbiano optato per il versamento in unica soluzione (corrisposto entro il 17 giugno 2024) non dovranno provvedere al saldo. Tuttavia, la presente ipotesi è marginale, dal momento che i Comuni possono modificare le aliquote anche oltre il suddetto termine, ponendo in questo modo il contribuente in una situazione di incertezza.

La Legge n. 160/2019 prevede diverse **fattispecie esenti** IMU e, tra queste, si annovera l'abitazione principale non di lusso e relativa pertinenza, ossia l'immobile in cui il nucleo familiare dimora abitualmente e risiede anagraficamente.

## Determinazione dell'imposta dovuta

L'IMU è calcolata applicando alla base imponibile le aliquote previste, tenendo presente che:

- l'imposta deve essere **rapportata ai mesi ed alla percentuale di possesso** dell'immobile;
- dev'essere eventualmente **scomputata la specifica detrazione** dall'imposta sull'abitazione principale di lusso e relative pertinenze.

$$\begin{array}{c} \text{Determinazione} \\ \text{dell'IMU} \end{array} = \begin{array}{c} \text{Base imponibile x aliquota} \\ \text{(tenendo conto dell'eventuale} \\ \text{detrazione)} \end{array} \times \begin{array}{c} \text{Mesi di} \\ \text{possesso} \end{array} \times \begin{array}{c} \text{Percentuale di} \\ \text{possesso} \end{array}$$

Per individuare il **Comune competente**, rileva il territorio in cui la superficie dell'immobile insiste, interamente o prevalentemente.

### Determinazione della base imponibile

Per effettuare il calcolo dell'imposta dovuta, è necessario prima determinare la base imponibile che è costituita dal valore dell'immobile.

**❑ Fabbricati iscritti in catasto**

La base imponibile IMU dei fabbricati iscritti in catasto è costituita dal prodotto tra i seguenti due fattori:

- la **rendita catastale** dell’immobile vigente **al 1° gennaio 2024, rivalutata del 5%** ai sensi dell’art. 3, comma 48, Legge n. 662/1996;
- i cd. **“moltiplicatori”** (coefficienti di capitalizzazione) individuati dall’art. 1, comma 745, Legge n. 160/2019, diversi a seconda della categoria catastale di appartenenza dell’immobile.

I moltiplicatori applicabili per la determinazione della base imponibile relativa all’annualità 2024 sono i seguenti:

Categoria catastale	Coefficiente
<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ A/1 - A/2 - A/3 - A/4 - A/5 - A/6 - A/7 - A/8 - A/9 - A/11</li> <li>◆ C/2 - C/6 - C/7</li> </ul>	160
<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ B/1 - B/2 - B/3 - B/4 - B/5 - B/6 - B/7</li> <li>◆ C/3 - C/4 - C/5</li> </ul>	140
<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ A/10</li> <li>◆ D/5</li> </ul>	80
<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ D/1 - D/2 - D/3 - D/4 - D/6 - D/7 - D/8 - D/9 - D/10</li> </ul>	65
<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ C/1</li> </ul>	55

In alcuni casi la base imponibile IMU è **ridotta del 50%** e, in particolare, per le unità immobiliari:

- concesse in comodato a figli/genitori e utilizzate come abitazione principale (ad eccezione di quelle classificate nelle categorie A/1, A/8 e A/9);
- di interesse storico e artistico;
- dichiarate inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati.

**❑ Aree fabbricabili**

Ai sensi dell’articolo 1, comma 746, Legge n. 160/2019, la base imponibile delle aree fabbricabili, su cui calcolare l’imposta, è data dal **valore venale in comune commercio al 1° gennaio 2024**.

**❑ Immobili in corso di costruzione, ristrutturazione o demo-ricostruzione**

L’articolo 1, comma 746, Legge n. 160/2019 regola l’ipotesi di un immobile in corso di costruzione, ristrutturazione o demo-ricostruzione.

In tal caso, l’imposta deve essere determinata sul **valore dell’area edificabile**, senza computare il valore del fabbricato in corso d’opera:

- sino alla **data di ultimazione dei lavori** di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione; ovvero, se antecedente
- fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque **utilizzato**.

Nel caso in cui un fabbricato in corso di costruzione/ristrutturazione venga ultimato **nel corso dell’anno**, il contribuente dovrà determinare l’imposta dovuta tenendo conto di **due periodi**:

- il primo, in cui sussiste la **condizione di edificabilità**, nel quale si deve tenere conto del **valore venale in comune commercio alla data del 1° gennaio 2024 dell’area fabbricabile** (senza considerare, quindi, i costi sostenuti di costruzione/ristrutturazione);
- il secondo, in cui il **fabbricato viene ultimato**, ovvero, se antecedente, la data a partire dalla quale l’immobile viene comunque utilizzato.

### Terreni agricoli

La base imponibile in relazione ai terreni agricoli si ottiene moltiplicando il **reddito dominicale risultante** in catasto, vigente **al 1° gennaio 2024**, preventivamente **rivalutato del 25%**, per un moltiplicatore pari a **135**.

### Applicazione dell'aliquota

In linea generale, l'IMU prevede l'applicazione di due aliquote ed in particolare:

- **aliquota ordinaria pari allo 0,86%** (generalità dei casi), che il Comune può ridurre (fino all'azzeramento) o aumentare fino all'1,06% (in alcuni casi l'aliquota può arrivare fino all'1,14%).



**ATTENZIONE**

*Si ricorda che, in caso di abitazione locata a canone concordato, l'imposta determinata applicando l'aliquota ordinaria stabilita dal Comune, è ridotta al 75%;*

- **aliquota ridotta pari allo 0,5%**, per abitazione principale di lusso (A/1, A/8 e A/9) e relative pertinenze, che il Comune può ridurre (fino all'azzeramento) o aumentare dello 0,1%.

Sono inoltre presenti alcuni casi particolari, con **aliquote ad hoc**:

Fabbricati	Aliquote	
	Base	Modulabilità da parte dei Comuni
Fabbricati rurali ad uso strumentale	0,1%	Diminuzione fino ad azzeramento
Terreni agricoli	0,76%	Aumento fino all'1,06% Diminuzione fino ad azzeramento
Immobili ad uso produttivo appartenenti al gruppo catastale D	0,86% (di cui 0,76% riservata allo Stato)	Aumento fino all'1,06% Diminuzione al limite dello 0,76%



**ATTENZIONE**

*Si ricorda che sulla base di quanto disposto dall'art. 1, comma 756, Legge n. 160/2019, i Comuni, al ricorrere di determinate condizioni, **possono modificare le aliquote**, soltanto in relazione ad alcune fattispecie individuate con apposito **Decreto MEF**.*

Con **Decreto MEF 6 settembre 2024** sono state integrate:

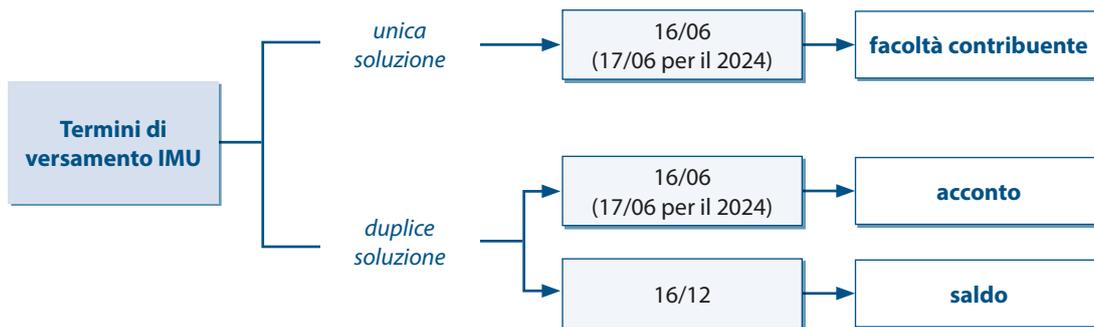
- le fattispecie individuate con **Decreto MEF 7 luglio 2023**;
- le condizioni in base alle quali i Comuni possono introdurre ulteriori differenziazioni all'interno di ciascuna delle fattispecie precedentemente individuate.

### Detrazione per abitazione principale di lusso

La disciplina dell'IMU prevede una **specifica detrazione** riferita all'imposta dovuta per l'abitazione principale classificata nelle categorie catastali A1, A8 e A9 e sue pertinenze, **di ammontare pari a € 200,00**, rapportata "al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione".

## Termini e modalità di versamento del saldo IMU

Ai sensi dell'articolo 1, comma 762, Legge n. 160/2019, tutti i contribuenti che abbiano versato l'acconto IMU entro il 17 giugno 2024 (il 16 giugno, termine ordinario cadeva di domenica) sono tenuti a corrispondere il saldo **entro il 16 dicembre 2024**. Coloro che, invece, abbiano adempiuto al versamento in unica soluzione (entro il 17 giugno 2024) non dovranno corrispondere il saldo, salvo variazioni intervenute nel frattempo.



Il **versamento** dell’imposta può essere effettuato alternativamente tramite:

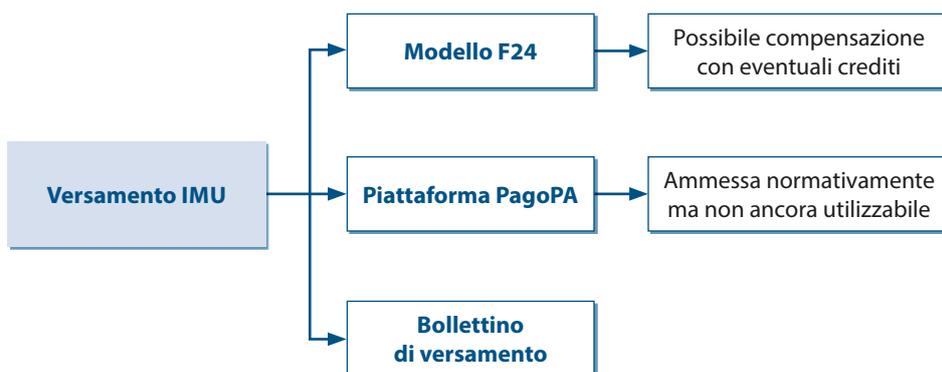
- **Mod. F24 standard** (compilando la sezione “IMU ed altri tributi locali”) oppure **Mod. F24 semplificato**;
- apposito **bollettino postale**.



**ATTENZIONE**

Una terza modalità di pagamento, mediante piattaforma PagoPa, ammessa normativamente, non è ad oggi ancora utilizzabile in quanto il Decreto interministeriale necessario per l’attuazione di tale previsione non è stato ancora emanato.

Utilizzando il Modello F24 il contribuente può pagare il debito IMU tramite **compensazione**, avvalendosi di eventuali crediti (IRPEF, addizionali, ecc.) emergenti dalla dichiarazione dei redditi. I contribuenti che abbiano presentato il Modello 730/2024, devono aver chiesto, in luogo del rimborso in busta paga, che i crediti risultanti dalla dichiarazione venissero accantonati per essere utilizzati nel Modello F24 ai fini del pagamento IMU 2024 (quadro I – Imposte da compensare).



Per quanto riguarda l’**importo minimo da versare**, l’art. 25, Legge n. 289/2002 dispone che il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento se l’imposta complessivamente dovuta per tutti gli immobili situati nello stesso Comune è inferiore a **€ 12**. Va comunque considerato che rientra nella facoltà regolamentare del singolo Comune individuare un importo minimo al di sotto del quale il versamento dell’IMU non va effettuato.

Le **modalità di calcolo e di versamento dell’imposta 2024** si differenziano a seconda che l’immobile:

- **non sia interessato da alcuna variazione** rispetto alla situazione dell’anno 2023;
- **sia stato oggetto di variazione** nel corso dell’anno.

## Immobile per cui non è variato l'utilizzo

Nel caso in cui non vi sia stata alcuna variazione rispetto alla situazione del 2023, il contribuente avrà versato, entro il 17 giugno 2024, il 50% dell'imposta dovuta per il 2023, considerato che ciò corrisponde esattamente all'imposta dovuta per il primo semestre 2024.

### ❑ Determinazione dell'importo da corrispondere a saldo

L'ammontare del saldo si ottiene:

- **calcolando l'imposta dovuta per l'intero anno**, tenendo conto delle aliquote e detrazioni, in relazione all'anno 2024, pubblicate sul sito del MEF entro il 28 ottobre 2024 (qualora gli atti del Comune non siano pubblicati sul sito del MEF entro il suddetto termine, si applicano gli atti adottati per l'anno precedente).



**ATTENZIONE**

*Il Comune è tenuto ad inviare le nuove deliberazioni al MEF esclusivamente in via telematica ed entro il 14 ottobre. Dal 2024, qualora i termini del 14 e del 28 ottobre scada-no di sabato o di domenica, vengono prorogati al primo giorno lavorativo successivo, come disposto dall'art. 1, comma 74, Legge n. 213/2023;*

- **sottraendo** a tale importo **quanto già versato** a giugno a titolo di acconto.



**ATTENZIONE**

*In assenza di variazioni di aliquote 2024 l'ammontare del saldo IMU (differenza tra imposta dovuta e quella versata a giugno) **sarà pari a quanto versato a titolo di acconto**. Tuttavia, per una maggiore precisione è preferibile effettuare i calcoli della rata di conguaglio nel modo sopra indicato.*

## Immobile per cui è cambiato l'uso in corso d'anno

Può accadere che, nel corso dell'anno, sia intervenuta una variazione dell'uso dell'immobile (ad esempio, un immobile adibito ad abitazione principale solo per parte d'anno e nel rimanente periodo detenuto a disposizione). Nel caso di cambio d'uso dell'immobile, l'acconto IMU versato è pari all'imposta dovuta per il primo semestre 2024.

### ❑ Determinazione dell'importo da corrispondere a saldo

Il conguaglio, pertanto, si ottiene **sottraendo l'importo corrisposto** a giugno **dall'imposta dovuta per l'intero anno 2024** (calcolata con aliquote 2024).

## Immobile venduto o acquistato nel 1° semestre 2024

**Nel caso di vendita** nel corso del primo semestre 2024, con conseguente possesso per un numero di mesi inferiori a sei, non si genera alcun credito d'imposta, fatta salva l'ipotesi di riduzione dell'aliquota applicabile alle fattispecie da parte del Comune, nei mesi successivi (disposta con atto pubblicato sul sito MEF entro il 28 ottobre c.a.).

**Nel caso di acquisto** nel corso del primo semestre 2024, la rata d'acconto sarà stata determinata considerando i mesi di possesso nel primo semestre ed applicando aliquota e detrazione stabilite per il 2023. A dicembre si verserà il saldo.



**ESEMPIO**

*Il Signor Mario Rossi è proprietario di un immobile (categoria A2) da lui utilizzato come abitazione principale. In data 6 aprile 2024 il Signor Rossi acquista un nuovo appartamento (rendita catastale pari a € 250,00) da utilizzarsi come casa vacanza.*

*Posto che l'abitazione principale non rientra nelle categorie di lusso (A1/A8/A9), l'IMU andrà corrisposta solo relativamente alla casa vacanza.*

→ La **base imponibile** relativa alla casa vacanza si determina come segue:

**rendita catastale x coefficiente (160) x rivalutazione 5% = base imponibile**

$$€ 250,00 \times 160 \times 1,05 = € 42.000,00$$

→ A questo punto è possibile calcolare la **rata di acconto**, applicando l'aliquota 2023 deliberata dal Comune in cui è ubicata la casa vacanza (pari allo 0,76%) e rapportando il risultato ottenuto ai mesi di possesso durante il primo semestre 2024 (da aprile a giugno).

**base imponibile x aliquota 2023 (0,76%) x periodo possesso = acconto IMU 2024**

$$€ 42.000,00 \times 0,76\% \times 3/12 = € 79,80$$

→ Il **saldo 2024** viene determinato sottraendo dall'imposta annua dovuta l'importo versato in acconto. Per il 2024 il Comune interessato ha confermato l'aliquota al 0,76%.

**base imponibile x aliquota 2024 (0,76%) x periodo possesso = IMU 2024 totale**

$$€ 42.000,00 \times 0,76\% \times 9/12 = € 239,40$$

**IMU 2024 totale - acconto IMU 2024 = saldo IMU 2024**

$$€ 239,40 - € 79,80 = € 159,60 \text{ (arrotondato a € 160)}$$

### Decesso del proprietario nel corso dell'anno

Nel caso di decesso del titolare del diritto di proprietà su immobili nel corso dell'anno, si ha un **passaggio di soggettività passiva IMU**. In tal caso, l'imposta va corrisposta:

- **a nome del defunto fino alla data del decesso;**
- dagli **eredi** dalla **data del decesso e fino al 31 dicembre** (ogni erede è tenuto ad effettuare il versamento, ciascuno per la propria quota).

# SOCIETÀ COMMERCIALE “TRAVESTITA” IN SOCIETÀ SPORTIVA DILETTANTISTICA

di Centro Studi Fiscale

## Sentenza della Corte di Cassazione 22 ottobre 2024, n. 38800



### I fatti

Il **legale rappresentante** di una società, assimilata di fatto ad una **società commerciale** e solo **formalmente** costituita nella forma di **società sportiva dilettantistica**, veniva condannato dal Tribunale di Forlì per il **reato di omessa dichiarazione** di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 74/2000 in quanto, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, pur essendovi obbligato, non presentava la **dichiarazione annuale IVA**.

Confermata in sede di appello la sentenza del giudice di prime cure, l'imputato proponeva **ricorso per cassazione**, affidato a cinque motivi.

### La sentenza

In via preliminare, attraverso una breve disamina della normativa tributaria in materia, la Suprema Corte chiarisce che le **società sportive dilettantistiche**, ai sensi della Legge 16 dicembre 1991, n. 398, beneficiano di un **regime fiscale agevolato** con riguardo alla determinazione delle **imposte ai fini IRES e ai fini IVA** nonché di un **regime contabile semplificato**.

Secondo quanto disposto dalla citata Legge, l'accesso a tale regime risulta subordinato:

- all'esercizio di un **potere di opzione**;
- al rispetto di un **limite dimensionale** del valore dei proventi da attività commerciali non superiore ora a 400.000 euro.

Ciò premesso, la Suprema Corte innanzitutto pone in rilievo la circostanza per cui la società sportiva dilettantistica **non ha mai esercitato** il predetto diritto di opzione, con la conseguenza che la stessa ha usufruito **indebitamente** del relativo regime fiscale agevolato.

Oltre a ciò, la Corte di Cassazione precisa che la società, nonostante la veste **formale** assunta, non aveva mai espletato attività destinate alla **promozione delle finalità istituzionali** enucleate dallo statuto, ma svolgeva, al contrario, **attività commerciale**, desumibile da una serie di elementi fattuali elencati puntualmente, come ad esempio le **fotografie** tratte da internet e dai social media, la cui acquisizione come prove documentali è stata ritenuta corretta dai giudici di legittimità.

Sul punto, la Suprema Corte reputa decisivi i **controlli** effettuati dall'Amministrazione finanziaria, dai quali è emerso che la società offriva **specifiche prestazioni** di fitness individuale non riconducibili a pratiche dilettantistiche e che le attività promozionali avevano il carattere di **offerte commerciali** in quanto fondate su **logiche concorrenziali**.

In conclusione, la Corte di Cassazione ritiene che la Corte di merito, con una valutazione fattuale non manifestamente illogica, ha correttamente desunto che, ferma restando l'attività svolta, la **gestione di una palestra**, la mutata veste giuridica assunta dalla società non aveva altro scopo se non quello di accedere, indebitamente, al **regime fiscale più vantaggioso previsto per le società sportive dilettantistiche**, e, di conseguenza, di **evadere** il pagamento delle imposte dovute, ciò che, appunto, integra il dolo specifico previsto dalla fattispecie in esame.

Alla luce di tutto quanto sopra, la Corte di Cassazione **dichiara inammissibile il ricorso**.

# LA TRANSAZIONE CONTRIBUTIVA NEGLI STRUMENTI DI REGOLAZIONE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

di Alessio Franchi

All'interno del **Codice della crisi e dell'insolvenza** (D.Lgs. n. 14/2019), particolare rilevanza assume la disciplina relativa al **trattamento dei crediti tributari e contributivi** nell'ambito dei diversi strumenti di regolazione della crisi.

In particolare, è data la possibilità al debitore di proporre ai **creditori pubblici** (Agenzie fiscali ed Enti di previdenza e assicurazione) degli accordi aventi per oggetto il pagamento di crediti tributari o contributivi (c.d. transazione fiscale e contributiva) e di ottenere, eventualmente, l'**adesione forzosa** (c.d. "cram-down") di tali soggetti.

Il **D.Lgs. n. 136/2024** recante "Disposizioni integrative e correttive al codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo del 12 gennaio 2019, n. 14" (c.d. "Decreto correttivo-ter") ha apportato significative modifiche al CCI in tema di proposte di transazione nell'ambito dei seguenti istituti:

- **composizione negoziata della crisi;**
- **accordi di ristrutturazione dei debiti;**
- **piani di ristrutturazione soggetti a omologazione;**
- **concordato preventivo;**
- **concordato, accordi di ristrutturazione e piano attestato di gruppo.**

Di seguito viene analizzata la portata di tali modifiche con particolare riferimento alle **proposte di transazione** presentate nei confronti degli **enti gestori di forme di previdenza e assistenza** (INPS).

## Transazione contributiva e composizione negoziata della crisi



NOVITÀ

Una delle novità di maggior rilievo introdotte dal Decreto correttivo-ter al Codice della crisi è sicuramente quella apportata dall'art. 5, comma 9, lett. b), n. 3), D.Lgs. n. 136/2024, il quale ha previsto, al **comma 2-bis, art. 23, CCI**, la possibilità per il debitore di sottoscrivere un **accordo con l'Agenzia delle Entrate, con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e con l'Agenzia delle Entrate-Riscossione**, che preveda il **pagamento parziale o dilazionato delle somme dovute**.

A tal proposito si evidenzia che la norma non fa riferimento agli **Enti previdenziali e assicurativi** (INPS e INAIL) e pertanto, stando alla lettera della disposizione, la possibilità di proporre un accordo nei confronti di tali soggetti sembra non essere stata prevista.

Considerato, inoltre, che laddove il Legislatore ha voluto estendere l'ammissibilità della proposta anche nei confronti di INPS e INAIL lo ha fatto espressamente, si ritiene che non sia possibile pervenire alla transazione contributiva nell'ambito della composizione negoziata della crisi.

In questa direzione si pone anche la **Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 136/2024** nella quale si afferma che tale possibilità di accordo è stata introdotta nei confronti dei debitori pubblici **"ad esclusione degli enti previdenziali ed assicurativi."**

## Transazione contributiva e accordi di ristrutturazione dei debiti



NOVITÀ

L'art. 16, comma 6, D.Lgs. n. 136/2024 ha sostituito integralmente l'art. 63, CCI, al fine di risolvere alcune problematiche di carattere applicativo successive alla sua entrata in vigore.

Ai sensi dell'art. 56, comma 3, D.Lgs. n. 136/2024, l'art. 63 CCI, come modificato, è applicabile solamente alle proposte di transazione presentate successivamente al 28 settembre 2024.

Pertanto, per le proposte relative ad accordi di ristrutturazione presentate antecedentemente a tale data, si applicherà la disciplina vigente precedentemente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 136/2024.

L'art. 63, CCI, riconosce al debitore la possibilità di proporre, nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti ordinari (art. 57, CCI), agevolati (art. 60, CCI) ed estesi (art. 61, CCI), il pagamento parziale o dilazionato, oltre che dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle Agenzie fiscali, anche dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti obbligatorie e dei relativi accessori.

In relazione a tale proposta un professionista indipendente deve attestare, oltre a quanto previsto dall'art. 57, comma 4, CCI:

- la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale, se gli accordi hanno carattere liquidatorio;
- la sussistenza di un trattamento non deteriore rispetto alla liquidazione giudiziale, quando è prevista la continuità dell'impresa.

### Deposito della proposta

La proposta di transazione, unitamente alla documentazione richiesta per i rispettivi accordi di ristrutturazione dei debiti (artt. 57, 60 e 61, CCI), deve essere depositata negli uffici indicati dall'art. 88, comma 5, CCI, vale a dire presso:

- il competente agente della riscossione;
- gli altri uffici competenti sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore.



NOVITÀ

Con Messaggio 25 ottobre 2024, n. 3553, l'INPS ha fornito chiarimenti in merito alla competenza a esprimere l'adesione rispetto alle proposte transattive formulate nell'ambito di accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 63, CCI).

In particolare, viene precisato che:

- le proposte di transazione di cui all'art. 63, comma 2, CCI, presentate a partire dal 28 settembre 2024, devono essere depositate presso la Direzione territoriale individuata sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, nonché presso la Direzione territoriale che risulta titolare della gestione dei crediti oggetto della proposta;
- in presenza di crediti che rientrano nella competenza gestionale di una pluralità di Direzioni territoriali, il deposito deve essere effettuato presso la struttura che risulta titolare della gestione del credito di importo maggiore.



ATTENZIONE

Alla proposta di transazione deve essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante ai sensi dell'art. 47, D.P.R. n. 445/2000, che la documentazione depositata rappresenta fedelmente ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio.

**Entro 30 giorni dalla data di presentazione:**

- l'**agente della riscossione** deve trasmettere al debitore una certificazione attestante l'entità del debito iscritto a ruolo scaduto/sospeso;
- gli **uffici** di cui al citato art. 88, comma 5, devono procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità/accertamento/liquidazione/addebito. Inoltre, deve essere rilasciata una **certificazione attestante l'entità del debito** derivante da atti di accertamento, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo e dai ruoli vistati ma non ancora consegnati all'agente della riscossione.



**ATTENZIONE**

Con riferimento alle proposte di transazione contributiva, si ritiene che l'adempimento di cui all'ultimo punto vada effettuato dalle Direzioni territoriali individuate come competenti a ricevere la proposta dal Messaggio INPS n. 3553/2024 di cui sopra.

Infine, l'INPS chiarisce che alle **proposte presentate fino al 27 settembre 2024** continua ad applicarsi la **Determinazione presidenziale 17 gennaio 2013, n. 7**, recante "Attribuzione del potere decisionale in materia di proposte di pagamento, parziale o anche dilazionato, dei contributi previdenziali e assistenziali amministrati dall'INPS e dei relativi accessori ai sensi dell'art. 182-ter commi 1 e 6 del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267".

**Adesione alla proposta**

Ai sensi dell'**art. 63, comma 2, CCI**, come modificato dall'art. 16, comma 6, D.Lgs. n. 136/2024, per i contributi previdenziali amministrati dall'INPS, l'adesione alla proposta viene espressa mediante **sottoscrizione dell'atto negoziale** da parte del Direttore dell'ufficio territoriale competente su decisione del Direttore regionale.



**NOVITÀ**

Con **Messaggio 25 ottobre 2024, n. 3553**, l'INPS ha fornito chiarimenti in merito alla competenza a esprimere l'adesione rispetto alle **proposte transattive** formulate nell'ambito di **accordi di ristrutturazione dei debiti** (art. 63, CCI).

Sul punto, viene precisato che:

- le **proposte di transazione** di cui all'**art. 63, comma 2, CCI**, presentate a partire **dal 28 settembre 2024** sono sottoposte alla **competenza decisionale** del **Direttore regionale/di coordinamento metropolitano** e l'adesione alle medesime è espressa con la **sottoscrizione** dell'atto negoziale da parte del **Direttore dell'ufficio territoriale titolare della gestione dei crediti** oggetto della stessa;
- in presenza di crediti che rientrano nella **competenza gestionale** di una **pluralità di Direzioni territoriali**, la **sottoscrizione** dell'accordo è effettuata a cura della **Direzione territoriale** che risulta **titolare della gestione del credito di importo maggiore** su mandato del proprio **Direttore regionale**.



**ATTENZIONE**

Si chiarisce, anche in questo caso, che alle **proposte presentate fino al 27 settembre 2024** continua ad applicarsi la **Determinazione presidenziale 17 gennaio 2013, n. 7**, recante "Attribuzione del potere decisionale in materia di proposte di pagamento, parziale o anche dilazionato, dei contributi previdenziali e assistenziali amministrati dall'INPS e dei relativi accessori ai sensi dell'art. 182-ter commi 1 e 6 del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267".

Si riporta di seguito una tabella riassuntiva contenente l'indicazione degli uffici competenti a ricevere la proposta di transazione e a sottoscrivere l'accordo:

Deposito della proposta		
Criterio generale		Pluralità di Direzioni competenti
Direzione territoriale ultimo domicilio fiscale del debitore	Direzione territoriale titolare gestione del credito	Direzione territoriale titolare gestione del credito di importo maggiore

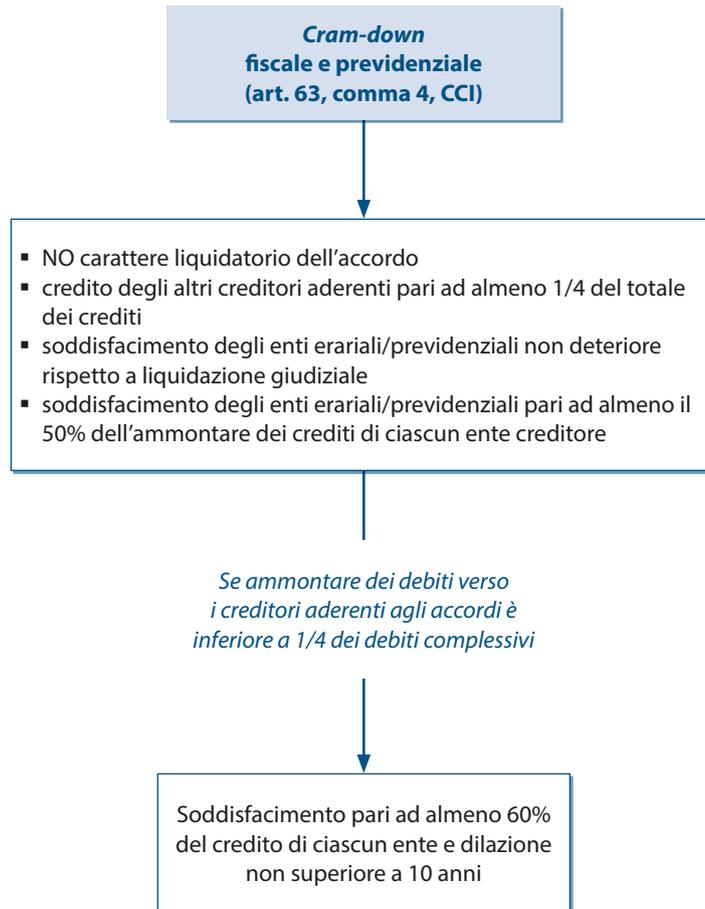
Sottoscrizione dell'accordo		
Criterio generale		Pluralità di Direzioni competenti
Direzione territoriale titolare gestione del credito		Direzione territoriale titolare gestione del credito di importo maggiore
Su decisione del Direttore regionale/di coordinamento metropolitano		

#### **Adesione forzata ("cram down")**

L'art. 63, comma 4, CCI, introdotto in sostituzione del previgente comma 2-bis dal D.Lgs. n. 136/2024, stabilisce che il tribunale può omologare gli accordi di ristrutturazione anche in **manca di adesione da parte dei creditori erariali e previdenziali**, qualora:

- l'adesione è **determinante per il raggiungimento delle percentuali** di cui:
  - all'art. 57, comma 1, CCI, per il quale l'accordo di ristrutturazione può essere concluso (ed omologato) con i creditori che rappresentano almeno il **60% dei crediti**;
  - all'art. 60, comma 1, CCI, i sensi del quale la percentuale necessaria per concludere un accordo di ristrutturazione è del **30% dei crediti** quando l'imprenditore non propone la moratoria dei creditori estranei agli accordi e non ha richiesto e rinuncia a richiedere misure protettive (di cui all'art. 54, CCI);
- **ricorrono congiuntamente**, previa valutazione del tribunale, **le seguenti condizioni**:
  - **l'accordo non ha carattere liquidatorio**;
  - il **credito complessivo** vantato dagli altri creditori aderenti agli accordi di ristrutturazione è **pari ad almeno un quarto dell'ammontare complessivo dei crediti**;
  - il soddisfacimento dell'amministrazione finanziaria/dei predetti enti **non è deteriore rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale** alla data della proposta;
  - il soddisfacimento dei crediti dell'amministrazione finanziaria e degli enti gestori di forme di previdenza/assistenza obbligatorie è **almeno pari al 50% dell'ammontare dei crediti di ciascun ente creditore**. Sul punto, devono considerarsi esclusi dal calcolo gli interessi e le sanzioni, fermo restando che gli interessi di dilazione al tasso legale devono essere versati.

Ai sensi del **comma 5, art. 63, CCI**, inoltre, qualora l'**ammontare dei debiti verso i creditori aderenti agli accordi di ristrutturazione** sia **inferiore a 1/4 dell'importo complessivo dei debiti dell'impresa** oppure **non vi siano altri creditori aderenti**, l'omologa forzata rimane possibile, ma la **percentuale minima di soddisfacimento** dei debiti tributari/contributivi si attesta al **60%** e l'eventuale **dilazione** di pagamento richiesta **non può superare i 10 anni**.



Ai sensi del **comma 6, art. 63, CCI**, il “cram-down” non è invece praticabile laddove: nei **cinque anni precedenti il deposito della proposta** il debitore ha concluso una **transazione**, nell’ambito degli accordi di ristrutturazione di cui agli artt. 57, 60 e 61 CCI, avente ad oggetto **debiti della stessa natura**, che sia stata **risolta di diritto**.

L’omologa forzosa non può essere effettuata altresì nel caso in cui il **debito nei confronti dell’amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali** sia **superiore all’80% dell’importo complessivo dei debiti maturati dall’impresa** e derivi:

- da **omessi versamenti**, anche solo parziali, di imposte dichiarate o contributi nel corso di almeno cinque periodi d’imposta, anche non consecutivi;
- **per almeno 1/3 del debito oggetto di transazione** con i creditori pubblici, dall’accertamento di **violazioni** realizzate mediante l’utilizzo di **documentazione falsa** o per **operazioni inesistenti**, mediante **artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente**.

Ai sensi del comma 3, art. 63, CCI, il debitore deve avvisare l’Amministrazione finanziaria e gli Enti previdenziali/assicurativi dell’**iscrizione nel Registro delle imprese** della **domanda di omologazione**. La **comunicazione** deve essere effettuata **mediante PEC** alle **sedi territoriali e regionali competenti** in base all’ultimo domicilio fiscale dell’istante.



NOVITÀ

In riferimento a quanto appena detto, con **Messaggio 25 ottobre 2024, n. 3553**, l’INPS dispone che la struttura territoriale che ha ricevuto la PEC deve immediatamente provvedere a trasmetterla alla **Direzione territoriale titolare della gestione del credito** o, nel caso di **pluralità di competenze**, a quella che risulta titolare della gestione del **credito di importo maggiore**.

## Transazione contributiva e piani di ristrutturazione soggetti a omologazione

L'art. 64-bis, CCI, disciplina il **piano di ristrutturazione omologato (PRO)**, strumento che può essere utilizzato dall'imprenditore commerciale diverso da quello minore ex art. 2, comma 1, lett. d), CCI, e che versi in stato di crisi o di insolvenza.

Il piano di ristrutturazione omologato consente all'imprenditore di soddisfare i creditori mediante la **distribuzione del valore generato dal piano** anche **in deroga ai vincoli distributivi** su cui si reggono le procedure concorsuali.



NOVITÀ

L'art. 17, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 136/2024, ha inserito il nuovo **comma 1-bis, art. 64-bis, CCI**, prevedendo la possibilità di presentare una **proposta di transazione dei debiti fiscali e previdenziali** anche nell'ambito dei piani di ristrutturazione.

Si evidenzia che la **nuova disposizione**, sulla base di quanto previsto dall'art. 56, comma 3, CCI, trova applicazione **esclusivamente** per le **proposte di transazione presentate successivamente al 28 settembre 2024** (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 136/2024).

In particolare, il nuovo comma 1-bis, art. 64-bis, CCI, prevede che prima della presentazione della domanda di omologazione del piano, il debitore ha la possibilità di **proporre il pagamento parziale/dilazionato**, oltre che dei **tributi** e dei relativi accessori **amministrati dalle agenzie fiscali**, anche dei **contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza/assistenza/assicurazioni obbligatorie** e relativi accessori.

Va altresì evidenziato che, alla predetta proposta, il debitore è tenuto ad allegare una relazione redatta da un professionista indipendente finalizzata ad attestare:

- la **veridicità dei dati aziendali**;
- il sussistere di un **trattamento non deteriore** dei crediti **rispetto** a quanto avverrebbe in sede di **liquidazione giudiziale**.

Quanto al **deposito della proposta**, il debitore deve provvedervi presso gli uffici secondo i criteri previsti dall'**art. 88, comma 5, 6 e 7, CCI**.



ATTENZIONE

Per effetto del rinvio all'art. 88, CCI, si ritiene che gli adempimenti relativi al deposito della proposta di transazione contributiva vadano effettuati secondo quanto indicato nel citato **Messaggio INPS n. 3553/2024** in tema di accordi di ristrutturazione dei debiti alla cui analisi, pertanto, si rinvia.

Ai sensi del comma 6, art. 88, CCI, inoltre, l'**adesione alla proposta** è sottoposta alla **competenza decisionale del Direttore regionale/di coordinamento metropolitano** ed è **espressa mediante sottoscrizione dell'accordo da parte della Direzione territoriale competente**.

**Non** è prevista, nell'ambito dei PRO, la possibilità di ottenere l'**omologa forzosa** ("cram down") da parte del tribunale nei confronti dei creditori pubblici, in quanto ritenuta **incompatibile** con la natura dello strumento.

Il piano di ristrutturazione, infatti, può essere omologato solo qualora tutte le classi di creditori lo abbiano approvato.

L'**adesione** dei creditori deve intervenire **entro 90 giorni dal deposito della proposta**. Tale termine è **prorogabile** nelle seguenti misure:

- **60 giorni**, se la proposta viene modificata;
- **90 giorni**, se la modifica si sostanzia in una nuova proposta.

La norma non chiarisce quale sia la sorte della proposta qualora il creditore pubblico non risponda nei termini ovvero ritardi nell'adesione. In quest'ultimo caso, soprattutto, sembra irragionevole far dipendere le sorti del piano dal ritardo del creditore. È auspicabile, pertanto, un intervento chiarificatore in materia.

## Transazione contributiva e concordato preventivo

L'art. 88, CCI, disciplina il **trattamento dei crediti tributari e contributivi nell'ambito del concordato preventivo**.



NOVITÀ

L'art. 88, CCI, è stato interamente sostituito ad opera dell'art. 21, comma 4, D.Lgs. n. 136/2024 con decorrenza per le **proposte di transazione presentate successivamente al 28 settembre 2024** (entrata in vigore del D.Lgs. n. 136/2024).

Si segnala, peraltro, che le modifiche apportate non hanno stravolto la disciplina del trattamento dei crediti tributari e contributivi, ma sono volte principalmente, come affermato nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 136/2024, a chiarirne i **rapporti con il concordato in continuità aziendale** e per allinearla alle modifiche apportate all'art. 63, CCI, in relazione alle **modalità di adesione** e all'**individuazione degli uffici competenti**.

La norma, come modificata dal citato art. 21, comma 4, D.Lgs. n. 136/2024, subordina la possibilità di chiedere la "transazione fiscale o erariale", remissoria o dilatoria, a tre condizioni:

- il piano deve prevederne la **soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile in caso di liquidazione giudiziale**, avuto riguardo al valore attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella **relazione** di un professionista indipendente;
- se il credito tributario e contributivo è assistito da **privilegio**, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie **non possono essere inferiori o meno vantaggiosi** rispetto a quelli offerti ai creditori:
  - che hanno un **grado di privilegio inferiore**; ovvero
  - che hanno **una posizione giuridica e interessi economici omogenei** a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazioni obbligatorie;
- se il credito tributario o contributivo ha natura **chirografaria**, anche a seguito di degradazione per incapienza, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello:
  - degli **altri crediti chirografari**; ovvero
  - nel caso di suddivisione in classi, dei **crediti** rispetto ai quali è previsto un **trattamento più favorevole**.

### Comunicazione della proposta



NOVITÀ

L'art. 21, comma 4, D.Lgs. n. 136/2024, è intervenuto sulla disciplina riguardante la **comunicazione della proposta agli uffici competenti**, originariamente prevista dal comma 3, art. 88, CCI, spostandola al **comma 5** del medesimo art. 88, CCI, e modificandola al fine di uniformarla a quanto previsto in materia di transazione fiscale/contributiva nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 63, comma 2, CCI).

In via contestuale al deposito in tribunale, il debitore deve presentare agli **uffici competenti** sulla base dell'**ultimo domicilio fiscale del debitore**:

- copia della **proposta** e della relativa **documentazione**;
- copia delle **dichiarazioni fiscali** per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici;

- copia delle **dichiarazioni integrative** presentate fino alla data di presentazione della domanda di trattamento dei crediti tributari e contributivi.

Ai fini della transazione contributiva, il **comma 5, art. 88, CCI**, come modificato dal D.Lgs. n. 136/2024, chiarisce che la documentazione sopra elencata deve essere presentata, per gli **enti previdenziali e assicurativi** (INPS, INAIL), alla competente **Direzione provinciale**.



NOVITÀ

Con **Messaggio 25 ottobre 2024, n. 3553**, l'INPS ha fornito chiarimenti in merito alla competenza a ricevere le **proposte transattive** formulate nell'ambito delle procedure di **concordato preventivo** (art. 88, CCI).

In particolare, viene precisato che:

- la **proposta di transazione** di cui all'art. 88, CCI, deve essere **depositata** presso la **Direzione territoriale** individuata sulla base dell'**ultimo domicilio fiscale del debitore**, nonché presso la **Direzione territoriale** che risulta **titolare della gestione dei crediti oggetto della proposta**;
- in presenza di crediti che rientrano nella **competenza gestionale** di una **pluralità di Direzioni territoriali**, il deposito deve essere effettuato presso la struttura che risulta **titolare della gestione del credito di importo maggiore**.

Inoltre, l'INPS chiarisce che alle **proposte presentate fino al 27 settembre 2024** continua ad applicarsi la **Determinazione presidenziale 17 gennaio 2013, n. 7**, recante "Attribuzione del potere decisionale in materia di proposte di pagamento, parziale o anche dilazionato, dei contributi previdenziali e assistenziali amministrati dall'INPS e dei relativi accessori ai sensi dell'art. 182-ter commi 1 e 6 del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267".

### Potere di voto



NOVITÀ

Il **comma 6, art. 88, CCI**, introdotto dall'art. 21, comma 4, D.Lgs. n. 136/2024, individua, in maniera più precisa rispetto a quanto effettuato dal previgente comma 4, art. 88, CCI, gli uffici competenti ad esprimere il **voto** sulla proposta di transazione fiscale/contributiva.

In particolare, la norma stabilisce che per i contributi previdenziali amministrati dall'INPS il voto è espresso dalla competente **Direzione territoriale** su **decisione** del **Direttore regionale**.



NOVITÀ

Con **Messaggio 25 ottobre 2024, n. 3553**, l'INPS ha fornito chiarimenti in merito alla competenza a esprimere l'adesione rispetto alle **proposte transattive** formulate nell'ambito di procedure di **concordato preventivo** (art. 88, CCI).

Sul punto, viene precisato che:

- le **proposte** presentate a partire **dal 28 settembre 2024**, sono sottoposte alla **competenza decisionale** del **Direttore regionale/di coordinamento metropolitano** e il **voto** è espresso dalla **Direzione territoriale competente**;
- qualora la **sede competente** sia **diversa da quella in cui si trova il tribunale** presso cui è incardinata la procedura di concordato preventivo, titolare del potere di voto sarà quest'ultima Direzione, sulla base della decisione adottata dal Direttore regionale.

Si evidenzia, inoltre, che anche in questo caso alle **proposte presentate fino al 27 settembre 2024** continua ad applicarsi la **Determinazione presidenziale 17 gennaio 2013, n. 7**, recante "Attribuzione del potere decisionale in materia di proposte di pagamento, parziale o anche dilazionato, dei contributi previdenziali e assistenziali amministrati dall'INPS e dei relativi accessori ai sensi dell'art. 182-ter commi 1 e 6 del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267".

Si riporta di seguito una tabella riassuntiva contenente l'indicazione degli uffici competenti a ricevere la proposta di transazione e ad esprimere il voto:

Deposito della proposta		
Criterio generale		Pluralità di Direzioni competenti
Direzione territoriale ultimo domicilio fiscale del debitore	Direzione territoriale titolare gestione del credito	Direzione territoriale titolare gestione del credito di importo maggiore

Esercizio del potere di voto	
Criterio generale	Sede Direzione competente diversa da sede tribunale
Direzione territoriale competente	Direzione territoriale con stessa sede tribunale
Su decisione del Direttore regionale/di coordinamento metropolitano	

### Transazione forzata nell'ambito del concordato liquidatorio



NOVITÀ

L'art. 21, comma 4, D.Lgs. n. 136/2024, ha eliminato il previgente comma 2-bis, art. 88, CCI, il quale prevedeva la possibilità di **omologa forzata** della proposta di transazione (c.d. *cram down*) con gli enti previdenziali/contributivi nell'ambito del concordato preventivo.

Il Legislatore, nell'ambito delle modifiche introdotte dal c.d. Decreto correttivo-ter, ha tenuto ferma tale possibilità, ma ha distinto le ipotesi di omologa forzata nell'ambito del **concordato liquidatorio** e in **continuità aziendale**, disciplinandole rispettivamente nei riformati **commi 3 e 4, art. 88, CCI**.

L'art. 88, comma 3, CCI, attribuisce al tribunale il potere di omologare il concordato preventivo **anche in mancanza di adesione** da parte dell'amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazioni obbligatorie (cd. *cram down*), quando:

- l'adesione di tali soggetti è **determinante ai fini del raggiungimento** delle percentuali previste per l'approvazione del concordato (art. 109, comma 1, CCI);
- la proposta di soddisfacimento dell'amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazioni obbligatorie è **conveniente** rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale; il raffronto deve essere effettuato anche alla luce delle risultanze della relazione del professionista indipendente.

Il comma 3, art. 88, CCI, come modificato dal D.Lgs. n. 136/2024, chiarisce che la **mancanza di adesione** comprende non solo l'eventualità che il creditore pubblico ometta di fornire riscontro alla proposta ricevuta, ma anche l'ipotesi di **voto contrario** da parte dell'amministrazione finanziaria o dagli enti previdenziali/assicurativi.

L'art. 21, comma 4, D.Lgs. n. 136/2024, ha eliminato il riferimento alla **non deteriorità** della proposta di soddisfacimento dei creditori pubblici.

Di conseguenza, le proposte di transazione presentate **successivamente al 28 settembre 2024** devono prevedere un **trattamento migliorativo**, e non più almeno pari, rispetto a quello che i creditori in oggetto potrebbero ottenere in sede di liquidazione giudiziale.



NOVITÀ

## Transazione forzata nell'ambito del concordato in continuità

Come anticipato, il comma 4, art. 88, CCI, come modificato dall'art. 21, comma 4, D.Lgs. n. 136/2024, disciplina la possibilità di omologa forzata nell'ambito del **concordato in continuità aziendale**.

In particolare, è stato chiarito che la proposta di transazione dei crediti tributari/contributivi può essere sottoposta a **omologa forzata** ("cram down") anche nell'ambito del concordato in continuità aziendale a condizione che:

- la **proposta** di soddisfacimento dei creditori pubblici **non** sia **deteriore** rispetto all'alternativa della **liquidazione giudiziale**;
- l'**adesione** sia **determinante** ai fini del **raggiungimento della maggioranza delle classi** prevista dall'articolo 112, comma 2, lettera d), CCI, oppure la stessa **maggioranza sarebbe raggiunta escludendo dal computo le classi dei creditori pubblici**.



ATTENZIONE

L'omologazione forzata è esclusa, nell'ambito del concordato in continuità, qualora all'esito del "cram-down" il creditore pubblico divenga l'**unica classe di creditori consenziente**.

Il primo periodo del comma 4, art. 88, CCI, stabilisce che oltre alle **condizioni** sopra indicate devono ricorrere anche quelle previste dall'**art. 112, comma 2, CCI**; in particolare:

- il **valore di liquidazione** deve essere distribuito secondo la regola della **priorità assoluta** e, quindi, nel rispetto della graduazione delle cause legittime di prelazione;
- il **valore di continuità** deve essere distribuito secondo la regola della **priorità relativa** in modo tale che i crediti inclusi nelle classi dissenzienti ricevano complessivamente un trattamento almeno pari a quello delle classi dello stesso grado e più favorevole rispetto a quello delle classi di grado inferiore;
- i **crediti privilegiati** di cui all'art. **2751-bis, n. 1, C.c.**, devono essere soddisfatti secondo la regola della **priorità assoluta** con riferimento sia al valore di liquidazione quanto al valore di continuità;
- nessun creditore può ricevere più dell'**importo del proprio credito**;
- la proposta deve essere approvata dalla **maggioranza delle classi**, di cui una formata da creditori titolari di **diritti di prelazione**. In alternativa, in mancanza dell'approvazione della maggioranza delle classi, la proposta può essere approvata anche da **almeno una classe di creditori**:
  - ai quali è offerto un **importo non integrale del credito**;
  - che sarebbero **soddisfatti in tutto o in parte** qualora si applicasse l'ordine delle **cause legittime di prelazione** anche sul valore di continuità.



ATTENZIONE

Con riferimento a tale ultimo punto si segnala che, ai sensi dell'ultimo periodo, comma 4, art. 88, CCI, l'omologa del concordato in continuità anche in assenza dell'approvazione della maggioranza delle classi, disciplinata dall'**art. 112, comma 2, lett. d), nn. 1 e 2, CCI**, può essere effettuata solo in presenza dell'**adesione espressa** da parte dei **creditori pubblici**.

## Transazione contributiva e concordato, accordi di ristrutturazione e piano attestato di gruppo

L'**art. 284, CCI**, accorda a più imprese appartenenti al medesimo **gruppo** la possibilità di presentare:

- un'**unica domanda di accesso al concordato** e alla **procedura di omologa degli accordi di ristrutturazione dei debiti**;
- un **piano attestato di risanamento unitario** ovvero **più piani reciprocamente collegati e interferenti**.



**NOVITÀ**

L'art. 44, comma 2, D.Lgs. n. 136/2024, ha introdotto il nuovo **art. 284-bis, CCI**, estendendo la possibilità di presentare **unitariamente** la **proposta di transazione su crediti tributari e contributivi** previste in materia di:

- **accordi di ristrutturazione dei debiti** di cui all'art. 63, CCI;
- **piani di ristrutturazione omologati** ex art. 64-bis, CCI;
- **concordato preventivo** ex art. 88, CCI.

La novità in tal senso introdotta all'art. 284-bis, CCI, consente una più rapida e agevole gestione della crisi di gruppo. Senza una presentazione unitaria, infatti, ogni impresa del gruppo avrebbe dovuto avviare procedure separate in modo da poter presentare, al ricorrere delle condizioni richieste, una propria proposta di transazione.

Il **comma 2, art. 284-bis, CCI**, stabilisce che la proposta di transazione deve essere presentata ai **competenti uffici** del luogo in cui, alternativamente, ha il **domicilio fiscale**:

- l'impresa che esercita l'**attività di direzione e coordinamento**;
- l'impresa che presenta la **maggior esposizione debitoria**.



**ATTENZIONE**

Si ritiene che tale ultima disposizione vada coordinata, ai fini della transazione contributiva, con quanto affermato dall'INPS nel **Messaggio 25 ottobre 2024, n. 3553** con riferimento alle proposte di transazione depositate nell'ambito degli accordi di ristrutturazione e del concordato preventivo cui, pertanto, si rinvia.

Le proposte dovranno quindi essere comunicate presso l'ufficio territorialmente competente in base al domicilio fiscale dell'impresa che esercita l'attività di direzione e coordinamento o che presenta la maggior esposizione debitoria nonché presso la **Direzione territoriale** che risulta **titolare della gestione dei crediti oggetto della proposta**.

Inoltre, in presenza di crediti che rientrano nella **competenza gestionale** di una **pluralità di Direzioni territoriali**, il deposito deve essere effettuato presso la struttura che risulta **titolare della gestione del credito di importo maggiore**.

Per quanto riguarda invece l'**adesione alla proposta/espressione del voto** si rinvia a quanto precisato in materia di accordi di ristrutturazione e di concordato preventivo.

Il **comma 4, art. 284-bis, CCI**, chiarisce, infine, che, in attuazione del **principio della separazione patrimoniale**, resta in ogni caso ferma l'**autonomia delle masse attive e passive** delle singole imprese appartenenti al gruppo.

# R RENDICONTAZIONE SOCIETARIA DI SOSTENIBILITÀ: DECRETO ATTUATIVO IN GAZZETTA UFFICIALE

di Eleonora Stenico

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale 10 settembre 2024, n. 212, il **Decreto Legislativo 6 settembre 2024, n. 125**, attuativo dalla **Direttiva 2022/2464/UE** (c.d. **Corporate Sustainability Reporting Directive**, o **CSRD**), il quale ha introdotto l'**obbligo di rendicontazione societaria di sostenibilità** a carico di **grandi imprese, gruppi di grandi dimensioni**, nonché di **piccole e medie imprese quotate**.

Il Decreto Legislativo in commento, **entrato in vigore il 25 settembre 2024**, si pone nell'ambito del cosiddetto "**Green Deal Europeo**", ossia la strategia comunitaria volta a trasformare l'UE in un'economia moderna, efficiente, competitiva e ad impatto climatico zero entro il 2050.

In tale contesto, alle imprese è richiesto di fornire **informazioni sempre più dettagliate e complete**, necessarie al fine di **promuovere la trasparenza e la responsabilità aziendale in merito ai fattori ambientali, sociali e di governance**, altresì noti come "**fattori ESG**" (*Environmental Social Governance*).

La normativa in commento mira inoltre a **promuovere**:

- un **miglioramento delle pratiche di sostenibilità**, in quanto un'attività di reporting costante consente di **monitorare i progressi** e, al contempo, **identificare eventuali aree di criticità**;
- il **coinvolgimento degli stakeholders**, elemento che presenta ricadute su fattori quali **reputazione e fiducia aziendale**.

Si propone di seguito un approfondimento in merito ai principali aspetti di interesse relativi al Decreto Legislativo 6 settembre 2024, n. 125.

## Soggetti interessati

L'**art. 1 di cui al citato D.Lgs. n. 215/2024** fornisce, in base ad appositi **criteri dimensionali e reddituali**, una puntuale **individuazione dei soggetti interessati**, valevole ai fini dell'applicazione del presente Decreto Legislativo.

Tipologia	Definizione ex art. 1, D.Lgs. n. 125/2024
PMI quotate	Società con <b>valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati</b> italiani o dell'Unione europea che alla data di chiusura del bilancio, nel <b>primo esercizio di attività o successivamente per due esercizi consecutivi</b> , rientrano in <b>almeno due degli intervalli</b> di seguito indicati: <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ totale stato patrimoniale: <b>superiore a € 450.000</b> e <b>inferiore a € 25.000.000</b>;</li> <li>◆ ricavi netti vendite e prestazioni: <b>superiore a € 900.000</b> e inferiore a <b>€ 50.000.000</b>;</li> <li>◆ numero medio dipendenti occupati durante l'esercizio: <b>non inferiore a 11</b> e <b>non superiore a 250</b>.</li> </ul>
Grandi imprese	Società che, alla data di chiusura del bilancio, <b>abbiano superato</b> , nel <b>primo esercizio di attività o successivamente per due esercizi consecutivi</b> , <b>due dei seguenti limiti</b> : <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ totale stato patrimoniale: <b>€ 25.000.000</b>;</li> <li>◆ ricavi netti vendite e prestazioni: <b>€ 50.000.000</b>;</li> <li>◆ numero medio dipendenti occupati durante l'esercizio: <b>250</b>.</li> </ul>

Tipologia	Definizione ex art. 1, D.Lgs. n. 125/2024
<b>Gruppo di grandi dimensioni</b>	<p>Gruppi composti da una <b>società madre</b> e <b>società figlie da includere nel bilancio consolidato</b> e che, su base consolidata, alla data di chiusura del bilancio della società madre <b>superano, nel primo esercizio di attività o successivamente per due esercizi consecutivi</b>, i limiti numerici di <b>almeno due dei tre criteri seguenti</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ totale stato patrimoniale: <b>€ 25.000.000</b>;</li> <li>◆ ricavi netti vendite e prestazioni: <b>€ 50.000.000</b>;</li> <li>◆ numero medio dipendenti occupati durante l'esercizio: <b>250</b>.</li> </ul> <p>La <b>verifica del superamento dei suddetti limiti</b> numerici può essere <b>effettuata su base aggregata</b> senza effettuare le operazioni di consolidamento. In tale caso, i limiti numerici indicati sono <b>maggiorati del 20%</b>.</p>
<b>Micro imprese (*)</b>	<p>Società che, alla data di chiusura del bilancio, <b>non abbiano superato, nel primo esercizio di attività o successivamente per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ totale stato patrimoniale: <b>€ 450.000</b>;</li> <li>◆ ricavi netti vendite e prestazioni: <b>€ 900.000</b>;</li> <li>◆ numero medio dipendenti occupati durante l'esercizio: <b>10</b>.</li> </ul>

(\*) Come verrà approfondito in seguito, le micro imprese risultano esplicitamente escluse dal campo di applicazione del D.Lgs. n. 125/2024.

## Ambito di applicazione

Il successivo **art. 2, D.Lgs. n. 125/2024**, delinea invece il campo di applicazione del Decreto Legislativo in commento il quale, come anticipato, ha **esteso gli obblighi di reporting non finanziario** - ora detto **"reporting di rendicontazione societaria di sostenibilità"** - anche alle **PMI quotate**.



**ATTENZIONE**

Come anticipato, i suddetti adempimenti, seppur meno stringenti, erano infatti **già previsti a carico delle imprese di grandi dimensioni**.

La disciplina risulta **applicabile**, in particolare, alle **società costituite nella forma giuridica di:**

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società in nome collettivo e società in accomandita semplice, qualora le stesse abbiano quali soci le società costituite nelle forme dell'Allegato I alla Direttiva 2013/34/UE.

Il **comma 6** del citato art. 2 specifica altresì che, in deroga al comma 1, il presente Decreto **si applica, indipendentemente dalla forma giuridica assunta**, anche a:

- **imprese di assicurazione** ex art. 88, comma 1, D.Lgs. n. 209/2005, nonchè alle imprese di cui all'art. 95, commi 2 e 2-bis, del medesimo D.Lgs. n. 209/2005;
- **enti creditizi** di cui all'art. 4, paragrafo 1, punto 1, Regolamento UE n. 575/2013.

## Soggetti esclusi

Risultano invece **esplicitamente esclusi** dall'obbligo di rendicontazione di sostenibilità:

- **Banca d'Italia**;
- **prodotti finanziari ex art. 2, punto 12), lett. b) e f), Regolamento UE 2019/2088**;
- **micro-imprese**, anche qualora queste abbiano valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani o dell'Unione Europea. Tale disposizione è volta ad evitare che le suddette realtà vengano gravate da eccessivi obblighi di reporting.

## Contenuti e modalità di presentazione

L'art. 3, D.Lgs. n. 125/2024 prevede l'**inclusione**, in un'**apposita sezione della relazione sulla gestione**, delle informazioni necessarie alla comprensione dei seguenti elementi:

- **impatto** dell'impresa sulle **questioni di sostenibilità**;
- **modo** in cui le **sudette questioni influiscono** sull'**andamento dell'impresa**, sui suoi **risultati** e sulla sua **situazione**.



**ATTENZIONE** La rendicontazione di sostenibilità diviene quindi **parte integrante della relazione sulla gestione**.

I suddetti elementi sono **distintamente trattati** dal D.Lgs. n. 125/2024, **a seconda che la rendicontazione di sostenibilità sia**:

- **individuale** (art. 3);
- **consolidata** (art. 4);
- **delle imprese di Paesi terzi** (art. 5).

### Rendicontazione individuale

Il **comma 2** di cui al citato **art. 3, D.Lgs. n. 125/2024** individua le **informazioni da includere** all'interno della **rendicontazione individuale di sostenibilità**.



**ATTENZIONE** Tale tipologia di report **si rivolge principalmente agli stakeholders direttamente influenzati dalle attività aziendali** quali, ad esempio, dipendenti, clienti, fornitori e comunità locale.

Dalla rendicontazione individuale dovrà essere **desumibile** una **descrizione dei seguenti elementi**:

1. **modello e strategia aziendale**, con particolare riferimento a:
  - **resilienza del modello e della strategia aziendale** dell'impresa in relazione ai **rischi connessi alle questioni di sostenibilità**;
  - **opportunità** per l'impresa connesse alle questioni di sostenibilità;
  - **piani** dell'impresa, ove predisposti, inclusi le **azioni di attuazione** e i **relativi piani finanziari e di investimento**, atti a **garantire che il modello e la strategia aziendali siano compatibili con la transizione verso un'economia sostenibile e con la limitazione del riscaldamento globale a 1,5°C**, in linea con l'Accordo di Parigi e, se del caso, **l'esposizione dell'impresa ad attività legate al carbone, al petrolio e al gas**;
  - **modo** in cui il **modello** e la **strategia** aziendali dell'impresa tengono conto delle **istanze degli stakeholders** e del loro **impatto sulle questioni di sostenibilità**;
  - **modalità di attuazione della strategia** dell'impresa per quanto riguarda le questioni di sostenibilità;
2. **obiettivi temporalmente definiti** dall'impresa inclusi, se del caso, obiettivi quantitativi di **riduzione delle emissioni di gas a effetto serra** almeno **per il 2030 e il 2050**, nonché una **descrizione dei progressi da essa realizzati** nel conseguimento degli stessi e una **dichiarazione** che attesti se gli **obiettivi dell'impresa** relativi ai fattori ambientali sono **basati su prove scientifiche conclusive**;
3. **ruolo degli organi di amministrazione e controllo** per quanto riguarda le questioni di sostenibilità e delle loro **competenze e capacità** in relazione allo svolgimento di tale ruolo o dell'**accesso di tali organi alle suddette competenze e capacità**;

4. **politiche dell'impresa** in relazione alle questioni di sostenibilità;
5. **eventuale esistenza di sistemi di incentivi** connessi alle questioni di sostenibilità, destinati ai membri degli organi di amministrazione e controllo.

Vanno altresì fornite **informazioni** in merito:

- alle **procedure di dovuta diligenza** (*due diligence*) applicate dall'impresa in relazione alle questioni di sostenibilità e, ove applicabile, in linea con gli obblighi dell'Unione Europea che impongono alle imprese di attuare una procedura di dovuta diligenza;
- ai **principali impatti negativi, effettivi o potenziali**, legati alle **attività dell'impresa** e alla sua **catena del valore**, delle **azioni intraprese** per **identificare e monitorare tali impatti**, e degli **altri impatti negativi** che l'impresa è tenuta a identificare in virtù di altri obblighi dell'Unione Europea, i quali impongono l'attuazione di una procedura di dovuta diligenza;
- ad **eventuali azioni** intraprese dall'impresa per **prevenire o attenuare impatti negativi**, effettivi o potenziali, o per **porvi rimedio o fine**, e dei **risultati** di tali azioni;
- ai **principali rischi per l'impresa connessi alle questioni di sostenibilità**, compresa una descrizione delle principali dipendenze dell'impresa da tali questioni, e le modalità di gestione di tali rischi adottate dall'impresa;
- agli **indicatori pertinenti per la comunicazione delle informazioni** di cui sopra.

### Rendicontazione consolidata

Come disposto dall'**art. 4, D.Lgs. n. 125/2024**, la **rendicontazione consolidata di sostenibilità, stilata dalla società madre** di un gruppo di grandi dimensioni, include le **informazioni** necessarie alla comprensione dell'**impatto del gruppo sulle questioni di sostenibilità**, nonché gli elementi utili ad analizzare il **modo in cui le stesse influiscono sull'andamento del gruppo**, sui suoi **risultati** e sulla sua **situazione**.



**ATTENZIONE**

La rendicontazione consolidata si rivolge pertanto a **stakeholders interessati alle performances complessive del gruppo** quali, ad esempio, **istituzioni e investitori**.

Il **comma 7** di cui al citato art. 4, D.Lgs. n. 125/2024, specifica altresì che qualora la società madre identifichi **significative differenze tra:**

- **i rischi/impatti del gruppo**

e

- **i rischi/impatti di una delle sue società figlie,**

sarà tenuta a **fornire una spiegazione adeguata**, a seconda dei casi, dei **rischi e degli impatti della o delle società figlie in questione**.



**ATTENZIONE**

La società madre è inoltre tenuta ad **indicare quali società figlie incluse nel consolidamento non forniscono le informazioni di sostenibilità** ex art. 7, D.Lgs. n. 125/2024.

Come evidenziato nell'**Informativa CNDEC n. 8 - settembre 2024**, recante "*La rendicontazione di sostenibilità consolidata di gruppo. Disposizioni normative estese ai gruppi societari*"; data la **complessità** che caratterizza un gruppo societario:



"[...] Le **definizioni delle procedure da seguire** per predisporre una rendicontazione di sostenibilità consolidata dovranno prevedere una **metodologia di lavoro uniforme nel gruppo societario in una visione olistica integrata**".

Così facendo, precisa il documento in oggetto, sarà possibile **garantire una rendicontazione di gruppo quanto più possibile trasparente ed omogenea.**

### Rendicontazione delle imprese di Paesi terzi

Il successivo **art. 5, D.Lgs. n. 125/2024**, specifica che le **società figlie e le succursali** - siano esse imprese di grandi dimensioni ovvero PMI quotate - **di società madri extraeuropee, pubblicano e rendono accessibile la relazione sulla sostenibilità della suddetta società madre.**



**ATTENZIONE**

Tale tipologia di reporting è necessaria al fine di **garantire che le suddette imprese, operanti nel territorio UE, rispettino gli standard di sostenibilità comunitari.**

In particolare, ai fini dell'applicazione del presente articolo, il **comma 1** precisa che **la società madre extra europea deve aver generato:**

- negli **ultimi due esercizi consecutivi**,

e

- **per ciascuno degli stessi**,

**a livello di gruppo** ovvero, se non applicabile, **individualmente**, nel territorio dell'Unione, **ricavi netti** delle vendite e delle prestazioni **superiori a € 150 milioni.**

Le medesime disposizioni risultano **applicabili** anche alla **succursale di una società madre extra-europea** nel caso in cui essa:

- **non abbia una società figlia con sede nel territorio dell'Unione europea**

e

- tale succursale abbia generato **ricavi netti delle vendite e delle prestazioni superiori a € 40 milioni** nell'esercizio precedente.

## Publicità

In merito al **regime di pubblicità**, l'**art. 6, D.Lgs. n. 125/2024** dispone che, fermo restando quanto previsto dall'**art. 154-ter, D.Lgs. n. 58/1998**, la **rendicontazione individuale e consolidata di sostenibilità** inclusa nella relazione sulla gestione ai sensi del presente decreto, nonché la **relazione di attestazione della conformità** ex art. 14-bis, D.Lgs. n. 39/2010, debbano essere pubblicate:

- con le **modalità** e i **termini** di cui agli **artt. 2429 e 2435, Codice civile;**
- **sul sito internet della società.**



**ATTENZIONE**

Qualora la società **non disponga di un sito internet**, è tenuta a rendere disponibile una **copia cartacea dei medesimi documenti per chiunque ne faccia richiesta.**

## Il revisore della rendicontazione di sostenibilità



**NOVITÀ**

Fra le novità del D.Lgs. n. 125/2024 si segnala, in particolare, quella prevista dall'**art. 8**, il quale ha introdotto ex novo la figura del **revisore della rendicontazione di sostenibilità.**

Tale soggetto dev'essere **abilitato ai sensi del D.Lgs. n. 39/2010**, ed è tenuto ad esprimere, con la **relazione ex art. 14-bis, D.Lgs. n. 39/2010**, le proprie **conclusioni** in merito alla **conformità**:

- **della rendicontazione alle norme di cui al D.Lgs. n. 125/2024;**
- **all'obbligo di marcatura della rendicontazione di sostenibilità** ex artt. 3, comma 10, e 4, comma 9;
- **all'osservanza degli obblighi di informativa di cui all'art. 8, Regolamento (UE) 2020/852.**



**ATTENZIONE**

*Il **comma 2** di cui al citato art. 8, D.Lgs. n. 125/2024 specifica che il revisore della rendicontazione di sostenibilità **può essere il medesimo revisore incaricato della revisione legale del bilancio ovvero un diverso revisore legale.***

L'incarico può altresì essere assunto da una **società di revisione legale abilitata**, a patto che la relazione ex art. 14-bis, D.Lgs. n. 39/2010 sia firmata da un revisore della rendicontazione di sostenibilità.

Il Decreto Legislativo n. 125/2024 individua altresì **specifiche disposizioni** volte a **regolare i vari aspetti riguardanti l'attività del revisore di sostenibilità.**



**ATTENZIONE**

*Merita evidenziare che, a tale scopo, si sono rese necessarie **modifiche e integrazioni** al citato **D.Lgs. n. 39/2010**. Tali innovazioni sono state introdotte, in particolare, dall'**art. 9, D.Lgs. n. 125/2024**, opportunamente rubricato "Modifiche al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39".*

Si tratta, in particolare, di previsioni in materia di:

- **abilitazione ed esame di idoneità professionale all'attività di revisione;**
- **aggiornamento annuale;**
- **responsabilità e sanzioni.**

Tuttavia, al fine di **agevolare il recepimento delle novità introdotte dal D.Lgs. n. 125/2024**, sono previste delle **disposizioni di carattere transitorio.**

A tal proposito, l'**art. 18, comma 5, D.Lgs. n. 125/2024** prevede che gli **iscritti al registro della revisione legale dei conti entro il 1° gennaio 2026** sono **considerati abilitati** e **possono rilasciare le attestazioni** di conformità della rendicontazione di sostenibilità **senza che siano osservati gli obblighi relativi al tirocinio e all'esame di idoneità professionale.**

È tuttavia richiesto che tali soggetti:

- abbiano **maturato almeno cinque crediti formativi annuali nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità** ai sensi dell'art. 5, D.Lgs. n. 39/2010;
- **producano domanda di abilitazione** con le modalità di cui all'articolo 6, comma 1-bis, D.Lgs. n. 39/2010. Il MEF provvede all'annotazione dell'abilitazione nell'apposito registro entro 150 giorni, assicurandone la pubblicità.



**ATTENZIONE**

*Al revisore di sostenibilità sarà dedicato un prossimo articolo sulla presente rivista.*

## Entrata in vigore

In base a quanto stabilito dall'art. 17, D.Lgs. n. 125/2024, le disposizioni precedentemente analizzate risultano applicabili in tempi differenziati a seconda dei soggetti interessati, come illustrato nella tabella di seguito riportata.

<p><b>Per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2024 o in data successiva</b> (Art. 17, comma 1, lett. a), numeri 1 e 2)</p>	<p><b>Imprese di grandi dimensioni che costituiscono enti di interesse pubblico</b> le quali <b>superano</b>, alla data di chiusura del bilancio, il <b>numero medio di 500 dipendenti</b> occupati durante l'esercizio</p>
	<p><b>Enti di interesse pubblico</b> (art. 16, comma 1, D.Lgs. n. 39/2010) <b>società madri di un gruppo di grandi dimensioni</b> che, <b>su base consolidata</b>, alla data di chiusura del bilancio <b>superano</b> il numero medio di <b>500 dipendenti</b> occupati durante l'esercizio</p>
<p><b>Per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2025 o in data successiva</b> (Art. 17, comma 1, lett. b), numeri 1 e 2)</p>	<p><b>Imprese di grandi dimensioni</b> diverse da quelle di cui al comma 1, lettera a), numero 1</p>
	<p><b>Società madri</b> diverse da quelle di cui al comma 1, lettera a), numero 2)</p>
<p><b>Per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2026 o in data successiva</b> (Art. 17, comma 1, lett. c), numeri 1, 2 e 3)</p>	<p><b>PMI quotate</b>, a eccezione delle micro-imprese, fermo restando quanto previsto dall'articolo 3, comma 10</p>
	<p><b>Enti piccoli e non complessi</b> ex art. 4, paragrafo 1, punto 145), Regolamento (UE) n. 575/2013, purché si tratti di imprese di grandi dimensioni o di piccole e medie imprese quotate e che non sono micro-imprese</p>
	<p><b>Imprese di assicurazione captive</b> ex art. 13, punto 2), Direttiva 2009/138/CE, e alle <b>imprese di riassicurazione captive</b> di cui all'articolo 13, punto 5), della citata direttiva, purché si tratti di imprese di grandi dimensioni o di piccole e medie imprese quotate e che non sono micro-imprese.</p>

Il citato **art. 17** dispone altresì che:

- le disposizioni di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 125/2024, riguardanti la **rendicontazione di sostenibilità delle imprese di Paesi terzi**, risultano **applicabili a partire dagli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2028**, fermo restando quanto disposto dall'art. 18, comma 3;
- è **abrogato il D.Lgs. n. 254/2016**, emanato in attuazione della direttiva 2014/95/UE, recante modifica alla direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la **comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e di informazioni sulla diversità** da parte di talune imprese e di taluni gruppi di grandi dimensioni.

## Disposizioni transitorie

Il **D.Lgs. n. 125/2024** reca una serie di **disposizioni transitorie** volte a facilitare l'applicazione della normativa recentemente introdotta. In particolare, fra le disposizioni di cui all'**art. 18**, si segnalano le seguenti:

- il **comma 1** dispone la **validità**, fino alla scadenza concordata ai fini dello svolgimento dell'attività, degli **incarichi di attestazione della conformità della dichiarazione non finanziaria conferiti da imprese di grandi dimensioni** ai sensi dell'art. 3, comma 10, D.Lgs. n. 254/2016.



**ATTENZIONE**

È comunque fatta salva la possibilità di una risoluzione anticipata e dell'attribuzione di un nuovo incarico in conformità all'art. 13, comma 2-ter, D.Lgs. n. 39/2010;

- il **comma 2** prevede, per gli **enti di interesse pubblico**, che **l'attività di attestazione della conformità della dichiarazione non finanziaria** ex art. 3, comma 10, D.Lgs. n. 254/2016, **svolta negli esercizi antecedenti** alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 125/2024, **non si computa ai fini della durata novennale** prevista dall'art. 13, comma 2-ter, D.Lgs. n. 39/2010;
- il successivo **comma 3** stabilisce che, **fino al 6 gennaio 2030**:
  - gli **obblighi** relativi alla **rendicontazione di sostenibilità delle imprese di Paesi terzi** (art. 5, D.Lgs. n. 125/2024), **posti in capo alla società madre extra-europea**, potranno essere **adempiti**, su base consolidata, **da parte della società figlia** con **sede all'interno del territorio dell'UE** che abbia **generato i ricavi più elevati** delle vendite e delle prestazioni in **almeno uno dei 5 esercizi precedenti**;
  - la suddetta rendicontazione eventualmente redatta dalla società figlia **dovrà includere l'informativa di cui all'art. 8, Regolamento (UE) 2020/852**, riguardante le attività svolte da tutte le imprese figlie stabilite all'interno del territorio dell'UE e soggette agli obblighi della Direttiva (UE) 2022/2464. A tal fine, la presente informativa soddisfa la condizione di cui all'art. 7, comma 3, lett. c), D.Lgs. n. 125/2024.

# P PNIEC - IL PIANO ITALIANO INTEGRATO CLIMA - ENERGIA

di Sergio Pesaresi<sup>(\*)</sup>

Gli Accordi di Parigi in sede ONU, così come il Green Deal europeo, si basano sulla collaborazione attiva dei singoli Stati che devono contribuire al raggiungimento degli obiettivi finali in maniera concreta e misurabile, in modo tale da rendere possibile tracciare il percorso ed apportare le eventuali modifiche necessarie a raggiungere il traguardo previsto.

La quotidianità di tutte le genti del nostro pianeta è ormai condizionata, spesso purtroppo anche in maniera drammatica, dagli eventi meteorologici estremi che si susseguono senza soluzione di continuità nelle diverse aree geografiche e dalla ricerca quotidiana di una dose di energia che permetta loro una vita perlomeno decente. Parliamo delle conseguenze dei **cambiamenti climatici**, della difficoltà di approvvigionamento energetico e della cosiddetta **povertà energetica**.

Gli Stati nazionali più rappresentativi in sede mondiale hanno firmato nel 2015, in seno alla COP21, i cosiddetti **Accordi di Parigi** con l'obiettivo comune di annullare, o almeno mitigare, gli effetti dei cambiamenti climatici riducendo l'emissione di gas serra in atmosfera fino a giungere alla neutralità climatica e carbonica entro il 2050.

La Comunità Europea si è fatta parte attiva di questo rivoluzionario processo mondiale:

- varando l'11 dicembre 2019 il piano intergenerazionale **Green Deal** quale proprio contributo al raggiungimento degli Accordi di Parigi;
- attivandosi ad anticipare la riduzione di almeno il 55% delle emissioni di gas serra già nel 2030 grazie al piano **Fit for 55%** presentato il 14 luglio 2021 e integrato il 18 maggio 2022, a seguito della crisi nell'approvvigionamento energetico innescata dall'invasione della Ucraina da parte della Russia, col **piano REPowerEU** che pone come obiettivo primario la lotta alla povertà energetica.

## Il contributo di ogni singolo Stato

Gli Accordi di Parigi in sede ONU, così come il Green Deal europeo, si basano sulla **collaborazione attiva dei singoli Stati** che devono contribuire al raggiungimento degli obiettivi finali in maniera concreta e misurabile, in modo tale da rendere possibile tracciare il percorso ed apportare le eventuali modifiche necessarie a raggiungere il traguardo previsto.



ATTENZIONE

*Il cammino verso le due tappe del 2030 e del 2050 viene così tracciato e determinato attraverso i **documenti che racchiudono i contributi che i singoli Stati nazionali si impegnano a fornire** alla causa comune. In sede ONU nella Conferenza delle Parti – le COP – questi documenti si chiamano **NDCs – Contributo Determinato a livello Nazionale**, mentre in sede europea per il Green Deal si chiamano Piano Nazionale Integrato Energia e Clima, conosciuto in Italia come **PNIEC**, che tratteremo in questo articolo.*

## Piano Nazionale Integrato Energia e Clima - PNIEC

Visto il rapido susseguirsi temporale dei Piani europei, le loro tempistiche sempre più stringenti e gli obiettivi sempre più ambiziosi che essi si prefiggono di raggiungere, a tutti gli Stati è sta-

(\*) Ingegnere, EES (Esperto in Edilizia Sostenibile) e giornalista.

to più volte richiesto di aggiornare i propri Piani per adeguare i propri contributi agli obiettivi e alle scadenze.

A seguito del varo del REPowerEU nel 2022 l'Italia ha presentato il proprio aggiornamento nel giugno del 2023. La Commissione Europea ha rilevato alcune criticità che ha chiesto di emendare con un aggiornamento che è stato inviato il 30 giugno 2024.

Il **PNIEC 2024** è il documento redatto dal MASE - Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica - e dal MIT - Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, con la partecipazione attiva di altri ministeri, associazioni, enti ed istituti che operano nei settori clima, ambiente ed energia.

Il documento, corposo con le sue 500 pagine, si apre con un capitolo nel quale si definisce il *"Contesto politico, economico, ambientale e sociale del piano"* all'interno del quale si inserisce il Piano italiano e si sintetizza la *"strategia relative alle cinque dimensioni dell'Unione dell'energia"* che verrà poi analizzata compiutamente nei capitoli successivi.

## Le cinque dimensioni dell'Unione dell'energia

Il Piano affronta il tema delle **criticità determinate dalla crisi climatica** e dall'incessante **richiesta di energia** discretizzandolo nelle cinque dimensioni dell'Unione dell'energia:

- la dimensione della **decarbonizzazione**, che inerisce alla necessità di **ridurre, fino ad azzerare, le emissioni di gas climalteranti in atmosfera** con l'aiuto determinante delle fonti di energia rinnovabile che devono sostituire integralmente le fonti fossili nella produzione di energia termica ed elettrica. Pertanto questa prima dimensione viene analizzata nelle due declinazioni:
  - **emissioni e assorbimenti** di gas ad effetto serra;
  - **energia rinnovabile;**
- la dimensione dell'**efficienza energetica**, che inerisce alla necessità di diminuire fino ad eliminare qualunque spreco inutile di energia;
- la dimensione della **sicurezza energetica**, che racchiude in sé le tecniche e le politiche che garantiscono il libero accesso all'energia per evitare di doversi sottomettersi a ricatti politici o sottostare alle logiche perverse di mercato;
- la dimensione del **mercato interno dell'energia**, che riguarda la formazione di un mercato interno fra gli Stati membri dell'Unione in tema di energia;
- la dimensione della **ricerca**, dell'**innovazione** e della **competitività**, dimensione fondamentale perché il futuro possibile e sostenibile è ancora tutto da inventare e la ricerca che crea innovazione rappresentano la strada da percorrere.

Il Piano formula la **strategia nazionale integrata di clima ed energia** inquadrando ed analizzando le cinque dimensioni dell'Unione dell'energia all'interno dei quattro scenari previsti dalle direttive UE:

- obiettivi e traguardi nazionali;
- politiche e misure;
- situazione attuale e proiezioni con politiche e misure vigenti;
- valutazione di impatto delle politiche e delle misure previste.

### Sintesi del Piano

Non è mai semplice sintetizzare in poche righe un documento articolato e complesso come risulta essere il PNIEC ma si rende comunque necessario per comprenderne almeno le finalità e le strategie messe in campo. Per cui cercherò di individuare i punti principali che permettono di comprenderne la strategia perseguita e gli obiettivi che esso si prefissa di raggiungere.

## La dimensione della decarbonizzazione

### □ Emissioni e assorbimenti di gas ad effetto serra

L'obiettivo della riduzione delle emissioni climalteranti viene declinato in **tre ambiti** specifici.

<p><b>EU ETS - Emission Trading System</b></p>	<p>Il primo ambito normativo è definito dalla <b>Direttiva EU ETS – Emission Trading System</b> - che disciplina lo scambio delle quote di emissione dell'Unione Europea.</p> <p>Il sistema EU ETS è uno dei principali strumenti utilizzati dalla UE per contrastare i cambiamenti climatici perché è finalizzato a <b>ridurre in maniera economicamente efficiente le emissioni di gas a effetto serra</b>.</p> <p>È stato il primo ed è tuttora il più grande sistema internazionale per lo scambio di quote di emissione. Introdotto nel 2005 è utilizzato in 31 paesi (gli Stati membri dell'UE, più l'Islanda, il Liechtenstein e la Norvegia). Con tale sistema si limitano le <b>emissioni prodotte dagli oltre 11.000 impianti ad alto consumo di energia e dalle compagnie aeree</b> che operano nello spazio economico europeo.</p> <p>Il sistema ETS dell'UE funziona secondo il <b>principio “cap and trade”</b> cioè “tetto e scambio”. Il tetto massimo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ è un limite fissato alla quantità totale di gas serra che può essere emessa dagli impianti e dagli operatori aerei che rientrano nel sistema;</li> <li>◆ viene ridotto annualmente in linea con l'obiettivo climatico dell'UE, assicurando che le emissioni diminuiscano nel tempo.</li> </ul> <p>È fondamentale sottolineare che per le emissioni soggette ad ETS <b>l'obiettivo di riduzione è quantificato a livello europeo</b> essendo il sistema applicato a tutti gli Stati membri in maniera armonizzata e centralizzata.</p> <p>Con il pacchetto Fit for 55, il tetto alle emissioni è stato inasprito al fine di ridurre quelle dovute al sistema ETS in tutta l'UE del 62% entro il 2030, rispetto ai livelli del 2005.</p> <p> <i>Lo scenario di riferimento del PNIEC al 2030 è di riduzione del 58% delle emissioni rispetto ai livelli del 2005, quindi di poco inferiore all'obiettivo medio europeo previsto dal Fit for 55% che è pari al 62%.</i></p> <p><b>ATTENZIONE</b></p>
<p><b>ESR - Effort Sharing Regulation</b></p>	<p>Il secondo ambito è definito dal Regolamento (UE) 2018/842 (aggiornato dal Regolamento (UE) 2023/857) detto ESR - Effort Sharing Regulation - cioè <b>Condivisione degli sforzi</b>, che ha stabilito che per l'Italia le <b>emissioni dei settori trasporti, residenziale, terziario, industria, rifiuti e agricoltura</b> si riducano entro il 2030 del 43,7% rispetto ai livelli del 2005.</p> <p>Lo scenario di riferimento 2030 del PNIEC con le politiche attuali prevede una <b>riduzione solamente del 29,3%</b>. Si tratta pertanto di un traguardo molto impegnativo e sfidante e si renderà necessario avviare fin da subito una significativa riduzione delle emissioni pari almeno al 30% rispetto ai livelli del 2022, da conseguirsi prevalentemente nei settori <b>trasporti e civile</b>. È indubbio che il percorso da compiere per conseguire il nuovo obiettivo europeo richiederà un grande sforzo, anche in termini di investimenti, da parte dell'intero sistema paese, anche alla luce degli importanti e profondi mutamenti del contesto economico e geopolitico intercorsi. Tale riduzione dovrà avvenire secondo una traiettoria ben precisa che stabilisce dei limiti annuali massimi di emissione per tutto il periodo 2021-2030, <b>da conseguirsi prevalentemente nei settori trasporti e civile, in particolare residenziale e terziario:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ nel <b>civile</b>, per conseguire la riduzione delle emissioni al 2030 rispetto al 2005 e promuovere un incremento nel risparmio sui consumi finali di energia, sono state previste misure di <b>accelerazione nel ritmo di efficientamento degli edifici esistenti</b>, rafforzata da una maggiore diffusione di interventi di riqualificazione profonda e dall'applicazione di tecnologie particolarmente performanti (come, ad esempio, pompe di calore e sistemi BACS);</li> <li>◆ per il settore dei <b>trasporti</b>, la riduzione delle emissioni può essere efficacemente ottenuta, oltre che con la <b>graduale e naturale sostituzione del parco veicolare</b>, innanzitutto grazie allo sviluppo della mobilità condivisa/pubblica e alla progressiva diffusione dei biocarburanti e di mezzi caratterizzati da consumi energetici ridotti e da emissioni di CO<sub>2</sub> molto basse o pari a zero.</li> </ul>

<b>LULUCF</b>	<p>Il terzo ambito è definito dal Regolamento (UE) 2018/841 (aggiornato dal Regolamento (UE) 2023/839), che stabilisce norme per la <b>riduzione delle emissioni e per gli assorbimenti di carbonio nel settore dell'uso del suolo, del cambiamento di uso del suolo e della silvicoltura (LULUCF)</b>.</p> <p>Per contribuire a raggiungere la neutralità climatica il regolamento prevede un obiettivo europeo di <b>assorbimento netto pari a 310 milioni di tonnellate di CO2 equivalente entro il 2030</b>. Per l'Italia l'obiettivo da raggiungere è pari ad un assorbimento di oltre 35 milioni di tonnellate di CO2 equivalente al 2030.</p>
---------------	--

Il Consiglio Europeo del 10-11 dicembre 2020 ha adottato l'obiettivo di riduzione UE delle emissioni nette pari ad almeno il 55% entro il 2030 rispetto al 1990.

Le recenti revisioni della pertinente legislazione incluse nel pacchetto Fit for 55 prevedono per le emissioni soggette ad ETS una maggiore riduzione a livello collettivo europeo che passa dal -43% al -62% e per le emissioni soggette al regolamento ESR dal -30% al -40% rispetto all'anno 2005.



**ATTENZIONE**

*Il regolamento ESR è stato recentemente modificato dal Regolamento (UE) 2023/857, che ha fissato un obiettivo per l'Italia ancor più ambizioso, prevedendo una riduzione entro il 2030 del 43,7% rispetto ai livelli del 2005 sarà necessario avviare da subito una significativa riduzione delle emissioni pari almeno al 30% rispetto ai livelli del 2022, da conseguirsi prevalentemente nei settori **trasporti e civile**.*

Nel settore dei **rifiuti**, le emissioni sono connesse soprattutto alla quantità totale prodotta, alla quota di sostanze biodegradabili conferite in discarica e alle percentuali di recupero del metano dal gas di discarica.

Nel comparto **agricoltura**, le emissioni riflettono l'andamento di fattori quali il numero e il tipo di animali da allevamento, la variazione delle superfici coltivate e della tipologia di colture nonché l'uso dei fertilizzanti contenenti azoto

In merito agli altri obiettivi e traguardi nazionali coerenti con l'Accordi di Parigi e con le attuali strategie a lungo termine, il PNIEC si sofferma su:

- **adattamento ai cambiamenti climatici**, rimandando a quanto previsto dal Piano della Strategia Nazionale di Adattamento ai Cambiamenti Climatici, adottata nel 2015, e dal Piano Nazionale di Adattamento ai Cambiamenti Climatici noto come PNACC;
- **carbon capture and storage**.

Il ricorso alla cattura e allo stoccaggio/utilizzo della CO2 è indispensabile per raggiungere l'obiettivo di contenimento del riscaldamento globale. Il ricorso alla CCS (Carbon Capture and Storage) è necessario in quanto esso consente:

- la decarbonizzazione dei **settori industriali** in cui l'emissione di CO2 è parte inevitabile del processo produttivo;
- la decarbonizzazione (insieme a idrogeno e biometano) dei **settori industriali non elettrificabili** a causa della necessità di raggiungere, mediante combustione, alte temperature di processo o per la necessità di feedstock diretto del processo produttivo;
- la decarbonizzazione (insieme alle rinnovabili) del **settore elettrico**;
- un più rapido sviluppo del **settore dell'idrogeno**;
- l'assorbimento della CO2 dall'atmosfera attraverso ricorso alla **bioenergia** associata alla CCS (Bio-Energy Carbon Capture and Storage, BECCS) e alla **cattura diretta del carbonio** presente nell'aria (Direct Air Carbon Capture and Storage, DACCS).

I siti onshore e offshore dove è tecnicamente possibile effettuare uno stoccaggio permanente di CO2 si distinguono in giacimenti esauriti (in particolare i giacimenti a gas) e in acquiferi salini.

I giacimenti esauriti hanno numerosi vantaggi che derivano dalla approfondita conoscenza delle caratteristiche del sito di stoccaggio, maturata nel corso degli anni di sviluppo e produzione di idrocarburi.



**ATTENZIONE**

Visti questi vantaggi, in Italia è stata **avviata un'analisi delle potenzialità di stoccaggio focalizzata sui giacimenti oil&gas esauriti o in fase di esaurimento al momento afferenti al solo portafoglio di titoli minerari Eni.**

I risultati delle sole analisi di Eni hanno evidenziato un potenziale di stoccaggio per i giacimenti di oil&gas off-shore e on-shore esausti e in via di esaurimento pari a circa 750 Mt;

#### ■ **energia nucleare.**

Nell'ambito dell'aggiornamento della "**Strategia Italiana di Lungo Termine sulla riduzione delle emissioni di gas a effetto serra**", da finalizzare entro il prossimo anno, potrebbe avere un ruolo rilevante la ripresa sul territorio italiano della **produzione di energia da fonte nucleare**, ove reso possibile a seguito delle necessarie modifiche dell'ordinamento nazionale in materia. In tale contesto, nell'ambito della **Piattaforma Nazionale per un Nucleare Sostenibile (PNNS)**, **tre specifici gruppi di lavoro**, coordinati dal MASE con RSE ed ENEA, si sono occupati di:

- valutare disponibilità, potenziali di sviluppo, costi e prestazioni, rispettivamente, dei nuovi piccoli reattori modulari a fissione e dei reattori a fusione su un orizzonte temporale fino al 2050;
- in base a tali parametri, realizzare analisi di scenario sul medesimo orizzonte temporale per valutare il contributo che tali tecnologie potrebbero fornire per raggiungere gli obiettivi di neutralità climatica.

Secondo gli scenari studiati nel 2050 il nucleare potrebbe apportare altri 8 GW di potenza.

#### □ **Energia rinnovabile**

Le energie rinnovabili occupano un ruolo di primo piano nella politica energetica nazionale.

L'Italia intende continuare a promuoverne lo sviluppo, **accelerando la transizione dai combustibili tradizionali alle fonti rinnovabili**, promuovendo l'abbandono del carbone per la generazione elettrica a favore di un mix elettrico basato su una quota crescente di rinnovabili e, per la parte residua, sul gas, e riducendo le importazioni.

Si intende **raggiungere la quota di 39,4% dei consumi finali lordi di energia al 2030 coperte da FER**, in linea con il contributo atteso per il raggiungimento dell'obiettivo comunitario. Tale quota infatti è coerente con il contributo nazionale fissato al 38,7% in funzione del raggiungimento del target UE fissato al 42,5%.

Per il 2030, in particolare, si stima un consumo finale lordo di energia di circa 110 Mtep, di cui 43 Mtep da FER.

ktep	2021	2030
<b>Numeratore</b> – copertura da FER dei consumi finali lordi di energia, di cui:	22.819,00	43.174,00
per produzione di energia elettrica	10.207	19.585
per riscaldamento e raffrescamento	11.061	17.634
per trasporti	1.552	5.955
<b>Denominatore</b> – consumo complessivo di energia	120.448	109.563
quota FER complessiva (%)	19,0%	39,4%

Secondo lo scenario nazionale elaborato per il presente Piano, il **contributo delle fonti rinnovabili FER al soddisfacimento dei consumi energetici nazionali al 2030** (39,4% sui Consumi Finali Lordi complessivi di energia) risulta così differenziato tra i diversi **settori**:

- **settore elettrico**: quota dei consumi complessivi nazionali di energia elettrica coperta da fonti rinnovabili pari al 63,4%; si intende inoltre sviluppare una capacità addizionale da fonti innovative di oltre 5 GW;
- **settore termico**: quota dei consumi complessivi di energia per riscaldamento e raffrescamento coperta da fonti rinnovabili pari al 35,9%. Si precisa che la RED III porta a individuare per l'Italia un target settoriale al 2030 pari al 29,6%, che sale al 39,1% se si considerano gli incrementi indicativi previsti dall'Allegato 1a della medesima Direttiva. Per il conseguimento del target si intende ricorrere al contributo del recupero di calore di scarto e della quota rinnovabile dell'energia elettrica consumata per riscaldamento, alle condizioni previste dalla direttiva RED III;
- **settore trasporti**: quota dei consumi complessivi di energia per trasporto coperta da fonti rinnovabili, calcolata con i criteri di contabilizzazione dell'obbligo previsti dalla revisione della RED II così come modificata dalla cosiddetta RED III, pari al 34,2% a fronte di un obiettivo settoriale del 29% fissato dalla medesima direttiva.

**Settore elettrico**

Per quanto riguarda il **settore elettrico**, sono in parte già attuate e in parte programmate una molteplicità di misure che mirano a sostenere l'ulteriore diffusione di impianti a fonti rinnovabili. Gli impianti di dimensioni contenute sono promossi attraverso varie linee di azione, quali ad esempio lo **sviluppo delle comunità energetiche rinnovabili** e dell'**autoconsumo singolo o collettivo**, fino a misure di natura fiscale correlate alle installazioni di piccoli impianti, o a misure specifiche per contesti che meritano attenzioni particolari (come, ad esempio, le piccole isole non interconnesse).

Per gli impianti di dimensioni maggiori si proseguirà sia nello **sviluppo di contratti** per differenza da stipulare a seguito di procedure competitive, sia nella creazione di un quadro favorevole alla stipula di Power Purchase Agreements tra privati.

Sono altresì previste misure per sostenere impianti basati su tecnologie innovative, così come per la salvaguardia e il potenziamento delle produzioni di impianti esistenti ancora competitivi. Grande attenzione è posta sulla prosecuzione del percorso di semplificazione e accelerazione delle procedure autorizzative a tutti i livelli, e sul processo di individuazione delle aree idonee.

In termini di tecnologie, quelle che vedranno maggiormente crescere il proprio contributo sono fotovoltaico ed eolico, per via della loro maggiore competitività che comporta minori costi per il sistema. Si intende altresì stimolare la diffusione di soluzioni innovative che massimizzino la sinergia tra energia e ambiente, quali impianti agrivoltaici e offshore (eolici e fotovoltaici).

**Traiettoria FER per il settore elettrico**

Secondo gli obiettivi del Piano, il parco di generazione elettrica subisce una importante trasformazione grazie al *phase out* della generazione da carbone e alla promozione del ricorso a fonti energetiche rinnovabili.

Il maggiore contributo alla crescita delle rinnovabili deriverà proprio dal settore elettrico: **la generazione da FER, infatti, si attesterà a circa 237 TWh al 2030, comprensivi di circa 10 TWh destinati alla produzione di idrogeno verde**. La forte penetrazione di tecnologie di produzione elettrica rinnovabile, principalmente fotovoltaico ed eolico onshore, permetterà al settore di coprire il 63,4% circa dei consumi finali elettrici lordi con energia rinnovabile, in notevole aumento rispetto al 37,1% rilevato nel 2022. Il significativo potenziale incrementale tecnicamente ed economicamente sfruttabile, associato alla riduzione dei costi degli impianti fotovoltaici ed eolici, prospetta infatti un importante sviluppo di queste tecnologie, la cui produzione dovrebbe rispettivamente quadruplicare e più che triplicare entro il 2030.

Obiettivi di crescita della potenza da fonte rinnovabile al 2030 [GW] (fonte; RSE, GSE, Terna)

FER	2021 [GW]	2030 [GW]
idrica	19,17	19,41
geotermica	0,82	1,00
eolica	11,29	28,14
bioenergie	4,10	3,24
fotovoltaico	22,59	79,25
<b>Totale</b>	<b>57,98</b>	<b>131,04</b>

Obiettivi di crescita al 2030 della quota rinnovabile nel settore elettrico [TWh] (fonte; RSE, GSE, Terna)

	2021	2030
<b>Numeratore</b> – produzione di energia elettrica lorda da FER, di cui	118,7	227,8
idrica	48,5	46,9
eolica	20,3	64,8
geotermica	5,9	7,5
bioenergie	19,0	10,9
fotovoltaica	25,0	97,6
<b>Denominatore</b> – consumo interno lordo di energia elettrica	329,8	359,3
Quota FER	36,0%	63,4%

### Settore termico

Per quanto riguarda il **settore termico**, gli strumenti di promozione continueranno ad essere coordinati con le molteplici misure previste per l'efficienza energetica, in particolare per gli **edifici**. Oltre a ciò, altre misure che supportano le rinnovabili termiche sono ad esempio:

- l'obbligo di **integrazione delle FER termiche negli edifici**;
- la promozione del **teleriscaldamento** e
- l'obbligo di **fornitura di calore rinnovabile**.

Nel settore termico si accrescerà inoltre sempre più il **vettore biometano** (in primis) e **idrogeno** (quest'ultimo in particolare in ambito industriale), con un'ottica alla possibilità di cogenerazione da produzione **nucleare**.

Da un punto di vista delle tecnologie sarà importante continuare a creare un quadro favorevole per accelerare la decarbonizzazione dei consumi civili attraverso un'ampia diffusione delle **pompe di calore nel settore civile**, lasciando al mercato la selezione dell'opzione più efficiente per ogni applicazione e valorizzando anche l'apporto in modalità raffrescamento.

#### Traiettoria FER per il settore termico

Il settore termico riveste un ruolo molto importante nel raggiungimento degli obiettivi rinnovabili; è infatti richiesto un **cambiamento tecnologico deciso** verso soluzioni che favoriscano la penetrazione delle fonti rinnovabili. In termini assoluti si prospetta che i consumi da rinnovabili arrivino a 17,6 Mtep nel settore del riscaldamento e raffrescamento.

**Traiettoria FER per il settore termico**

Le **pompe di calore**, considerate le loro elevate prestazioni, avranno un crescente peso nel mix termico rinnovabile, ulteriormente supportato dal progresso tecnologico del settore, nel quale potranno confrontarsi le diverse prestazioni e caratteristiche di pompe elettriche e a gas. Ci si attende che l'incremento del contributo fornito dalle pompe di calore avverrà grazie all'installazione di nuove macchine ed all'aumento della frequenza di impiego delle macchine già in esercizio, in sostituzione del consumo di combustibili fossili. Per quanto concerne le nuove installazioni, si porrà particolare attenzione allo sviluppo delle applicazioni geotermiche, in considerazione delle elevate prestazioni.

Le pompe di calore ed i condizionatori estivi daranno poi un contributo significativo anche grazie all'energia rinnovabile per raffrescamento; l'effetto combinato dell'atteso aumento del fabbisogno di raffrescamento e dell'incremento delle prestazioni medie delle macchine determinerà una crescita significativa di tale contributo.

Per favorire la decarbonizzazione degli impieghi di gas naturale si intende promuovere l'immissione in rete di **biometano** e la sua destinazione al settore termico in cui è previsto l'utilizzo di circa 3,2 Mtep di biometano (pari a circa 4 miliardi di m3) con particolare riferimento al settore industriale.

Con la medesima finalità si proseguirà il percorso già intrapreso di promozione della produzione di **idrogeno da fonti rinnovabili** e suo impiego nei comparti industriali "hard to abate".

Il **solare termico** potrà rivestire un ruolo crescente in sistemi integrati di produzione di calore efficiente e rinnovabile, come ad esempio i sistemi ibridi e l'integrazione in impianti di teleriscaldamento, anche attraverso la promozione di accumuli stagionali. L'incremento della quota dei consumi complessivi per riscaldamento e raffrescamento coperta da FER sarà conseguito anche grazie a una diffusa riqualificazione del parco edilizio esistente tale da portare a un maggior contributo delle pompe di calore (calore ambientale) e una significativa riduzione dei consumi, in particolare di fonti fossili. Per il teleriscaldamento da fonti rinnovabili e da calore di scarto da diversi processi industriali si prevede un margine di sviluppo, guidato anche da specifici obblighi in capo agli operatori, già previsti dalla normativa; al fine di sfruttare tale potenziale sarà importante valorizzare le sinergie tra impiego di fonti energetiche rinnovabili e **Cogenerazione ad Alto Rendimento**, considerando le specifiche condizioni climatiche e tecnico-economiche. Si precisa, infine, che secondo le elaborazioni sviluppate per il presente Piano la produzione complessiva nazionale di **biogas** per usi termici ed elettrici e di **biometano** per combustione e utilizzo nei trasporti ammonterà, nel 2030, a circa 4,6 Mtep.

**Settore trasporti**

La Direttiva RED III ha ulteriormente aumentato il target specifico nel settore dei trasporti al 2030 previsto dalla RED II (pari al 14%), portandolo al 29%. Per raggiungere l'obiettivo si dovrà aumentare gradualmente l'obbligo in capo ai fornitori e contemporaneamente promuovere l'utilizzo di più vettori energetici; **secondo le proiezioni al 2030, l'effetto combinato delle misure consentirà di raggiungere una quota rinnovabile del 34,2%**. È importante sottolineare come l'elettrificazione diretta dei trasporti e l'utilizzo dei biocarburanti avranno un ruolo **complementare** nella decarbonizzazione del settore dei trasporti.

Se da una parte l'elettrificazione dei trasporti è una soluzione rivolta alle nuove immatricolazioni in particolare di veicoli leggeri, i biocombustibili avranno un ruolo chiave già nel breve termine in quanto contribuiscono alla **decarbonizzazione del parco esistente** e non solo a quello delle nuove immatricolazioni. Inoltre, nel lungo termine, i biocarburanti ricopriranno un ruolo rilevante nella decarbonizzazione dei settori difficilmente elettrificabili, in particolare nel settore aeronautico e navale, soprattutto attraverso l'attuazione del Regolamento (UE) 2023/1805 sull'uso di combustibili rinnovabili e a basse emissioni di carbonio nel trasporto marittimo e del Regolamento (UE) 2023/2405 che riguarda la garanzia di condizioni di parità per un trasporto aereo sostenibile.

**Idrogeno**

La direttiva RED III, il Regolamento (UE) 2023/1805 sull'uso di combustibili rinnovabili e a basse emissioni di carbonio nel trasporto marittimo e il Regolamento (UE) 2023/2405 che riguarda la garanzia di condizioni di parità per un trasporto aereo sostenibile, hanno definito specifici obiettivi sull'idrogeno rinnovabile e combustibili rinnovabili di origine non biologica.

## La dimensione dell'efficienza energetica

L'efficienza energetica è una dimensione fondamentale per il piano, contribuendo contemporaneamente alla riduzione dei consumi, delle emissioni, all'incremento della quota rinnovabile nel mix energetico del Paese e all'incremento della sicurezza energetica.

Stante l'obiettivo estremamente sfidante di riduzione delle emissioni si attribuisce particolare rilevanza alle misure di efficienza energetica nei settori **civile** e **trasporti**.

In linea con gli obiettivi di riqualificazione del parco immobiliare posti dalla Direttiva EPBD - Energy Performance of Buildings Directive - Direttiva per l'efficienza energetica degli edifici si è previsto di **incrementare il tasso di ristrutturazione degli edifici**, prevedendo una significativa penetrazione di tecnologie per **l'elettrificazione dei consumi**, per l'automazione e controllo e una massiva diffusione degli interventi di isolamento delle superfici disperdenti.

Per quanto riguarda il **riscaldamento** degli edifici sarà fondamentale sfruttare appieno il potenziale di riduzione dei consumi offerto dalle pompe di calore come sistema principale di riscaldamento da installare sia in corrispondenza di riqualificazioni profonde degli edifici che ad integrazione dei sistemi di distribuzione del calore vigenti.

Lo sviluppo delle pompe di calore e dell'elettrificazione degli altri usi sarà favorito dalla crescente diffusione di impianti fotovoltaici domestici.

Per consentire ciò, sarà fondamentale aggiornare le politiche vigenti al fine di incrementarne il rapporto tra beneficio e costo per lo Stato. A tal fine sarà messa in atto una **riforma degli incentivi fiscali** che identifichi priorità di intervento (quali gli edifici meno performanti e le situazioni di povertà energetica) e differenzi il livello di assistenza in base all'efficacia in termini di miglioramento della prestazione energetica dell'edificio sia in termini di riduzione dei consumi che di incremento dell'utilizzo di fonti rinnovabili.



**ATTENZIONE**

*Grande rilevanza assumerà il ruolo guida della Pubblica amministrazione, per la quale sarà necessario lanciare un grande piano di efficientamento del parco immobiliare e di riduzione dei consumi energetici, che prevederà il conseguimento dei target di riqualificazione degli edifici pubblici del 3% annuo e di riduzione dei consumi della pubblica amministrazione del 1,9% annuo.*

Sarà anche importante aggiornare le misure esistenti per includere la promozione dell'efficienza energetica negli edifici del settore non residenziale privato, su cui vi è un potenziale di risparmio ancora non adeguatamente sfruttato.

Lo scenario di policy è poi particolarmente ambizioso riguardo le misure nel settore **trasporti**, per il quale si è attribuito un rilievo prioritario alle politiche per il contenimento del fabbisogno di mobilità e all'incremento della mobilità collettiva, in particolare su rotaia, compreso lo spostamento del trasporto merci da gomma a ferro e della mobilità dolce.

### □ La traiettoria dell'efficienza energetica

Al fine di contribuire a conseguire l'obiettivo vincolante dell'Unione europea in materia di consumo di energia finale, il livello di consumi dell'Italia dovrebbe ammontare a 92,1 Mtep di energia finale e 112,2 Mtep di energia primaria nel 2030. Rispetto a tali livelli di consumo, la Direttiva EED III prevede una flessibilità del +2,5%: l'applicazione di tale flessibilità porta gli obiettivi indicativi per l'Italia, come fissati dalla direttiva, a 115 Mtep di energia primaria e 94,4 Mtep di energia finale.



**ATTENZIONE**

*Lo scenario nazionale con politiche, che interiorizza l'effetto sulla riduzione dei consumi delle misure attuate e pianificate, stima un consumo finale di circa 102 Mtep al 2030. Per condurre tale livello di consumo all'obiettivo indicativo sopra descritto, si valuteranno ulteriori misure nei settori ESR, al fine di contribuire contestualmente all'obiettivo di riduzione delle emissioni.*

In termini di settori di consumo si conferma la necessità di indirizzare prioritariamente gli interventi di efficienza energetica in ambito **civile e trasporti** sia per via dell'elevato margine di riduzione di questi settori, sia per le sinergie necessarie per il conseguimento degli altri sfidanti obiettivi in materia di emissioni ESR e quote rinnovabili da conseguire negli usi termici e trasporti.

Nel settore **civile** sarà necessario intervenire in particolare sulla **riduzione dei fabbisogni energetici degli edifici** attraverso interventi di riqualificazione profonda, e attraverso un incremento della diffusione di sistemi tecnici altamente performanti come le pompe di calore e i sistemi BACS. Il fabbisogno dovrà poi essere soddisfatto prevalentemente da fonti rinnovabili, per cui sarà importante favorire l'integrazione delle rinnovabili termiche ed elettriche negli edifici.



**ATTENZIONE**

*Il settore **civile** è responsabile attualmente di circa il 44% dei consumi finali di energia nazionali e pari al 26% delle emissioni dirette dei settori ESR nel 2022.*

Questi dati mostrano l'importanza degli interventi di riqualificazione energetica degli edifici di questo settore per raggiungere gli obiettivi energetici e di riduzione delle emissioni delineati nel presente Piano, garantendo al contempo anche benefici economici e sociali.

Inoltre, **la nuova direttiva EPBD** (conosciuta in Italia come Case Green), presentata nell'ambito del pacchetto Fit for 55% e di recente approvata, introduce importanti target di riqualificazione degli edifici. In particolare, al fine di raggiungere l'obiettivo di un parco immobiliare a emissioni zero entro il 2050, la Direttiva (UE) 2024/1275 sulla prestazione energetica nell'edilizia (EPBD) prevede che, riguardo gli edifici residenziali, ogni Stato membro debba adottare la propria traiettoria nazionale per **ridurre il consumo medio di energia primaria dei medesimi del 16% entro il 2030 e del 20-22% entro il 2035**. Riguardo gli edifici non residenziali, prevede l'introduzione graduale di standard minimi di performance energetica, perché sia rinnovato il 16% degli edifici con le prestazioni peggiori entro il 2030 ed il 26% entro il 2033.

Nel settore **trasporti** sarà fondamentale promuovere una riduzione della domanda di mobilità passeggeri privata, indirizzandola verso la **mobilità collettiva e/o smart mobility** e prevedendo politiche per favorire lo **smart working**, mentre nel trasporto merci sarà necessario incrementare lo spostamento **da gomma a rotaia/nave**, oltre a proseguire sulla promozione del ricambio dei veicoli pubblici e privati, seguendo e accelerando gli avanzamenti tecnologici offerti dal mercato.

### La dimensione della sicurezza energetica

I recenti eventi bellici che stanno preoccupando l'Europa, la volatilità dei mercati con le forti impennate dei prezzi del gas ma anche dei prodotti petroliferi, hanno avuto impatti sull'economia europea e nazionale, con sensibili effetti inflazionistici, e hanno fatto temere problemi legati all'approvvigionamento energetico, portando la **sicurezza energetica al centro delle politiche europee e nazionali**.

La comunicazione Repower EU del mese di maggio 2022 ha enfatizzato l'obiettivo di riduzione della dipendenza dalla Russia mediante l'incremento delle fonti rinnovabili, dell'efficienza energetica e della riduzione dei consumi.

La stessa comunicazione ha invitato gli Stati Membri a **introdurre politiche di diversificazione delle fonti di approvvigionamento del gas**, facendo ricorso al gas naturale anche tramite GNL, con infrastrutture coerenti con lo scenario di decarbonizzazione profonda al 2050 e soprattutto indicando agli Stati l'obiettivo di annullare la dipendenza dall'import di gas russo.

Le misure indicate nella comunicazione REPowerEU si possono riassumere nei seguenti punti principali:

- **diversificazione delle fonti di approvvigionamento di gas** attraverso accordi con diversi paesi: la Commissione raccomanda di rafforzare l'infrastruttura di trasporto di gas, anche a livello continentale, rendendola inoltre compatibile con il trasporto dell'idrogeno;

- **raddoppio della disponibilità di biometano**, rispetto al ritmo di crescita previsto nel pacchetto Fit-for-55;
- **evoluzione del mix energetico** attraverso l'incremento molto più rapido rispetto ai target del pacchetto Fit-for-55 della **penetrazione delle rinnovabili** (in particolare eolico onshore e offshore e fotovoltaico), che comprenda un incremento del 20%, anche attraverso la semplificazione di planning e permitting, l'individuazione di aree idonee e aree di accelerazione e l'implementazione di sandboxes regolatorie;
- **raddoppio del target relativamente alle pompe di calore**, tale da consentire di raggiungere 10 milioni di pezzi installati entro 5 anni in EU;
- accelerazione delle azioni a supporto dell'**utilizzo dell'idrogeno**, con particolare riferimento all'implementazione di un mercato europeo (interno e di importazione) di tale vettore energetico;
- **trasformazione dei processi nelle industrie energivore**, con particolare riferimento alla conversione verso l'idrogeno e l'integrazione delle rinnovabili.

L'Italia si è inoltre attivata anche a **potenziare le infrastrutture per la sicurezza degli approvvigionamenti**: aumentando la capacità dei terminali di rigassificazione (mediante i nuovi Floating Storage and Regasification Unit - FSRU di Piombino e Ravenna in esercizio nel 2023-25 ed aumentando la capacità di rigassificazione dei terminali esistenti), puntando anche ad ampliare la capacità di trasporto sud-nord lungo la dorsale Adriatica, ad aumentare la produzione nazionale, anche mediante l'ottimizzazione delle concessioni già esistenti. Tali misure potranno anche portare l'Italia a porsi come riferimento per i Paesi europei, in un'ottica di solidarietà e di centralità della cooperazione europea.

### La dimensione del mercato interno

L'integrazione dei mercati energetici dell'Unione Europea è elemento funzionale e necessario per promuovere da una parte l'efficienza e la competitività dei mercati e, dall'altra, la sicurezza e l'adeguatezza dei sistemi energetici dei Paesi dell'Unione stessa.

Per conseguire tale obiettivo, si prevede di **potenziare le interconnessioni elettriche e il market coupling con gli altri Stati membri dell'Unione**, rafforzando il ruolo dell'Italia come **hub energetico europeo** e corridoio di approvvigionamento delle rinnovabili dell'area mediterranea.

#### □ **Povertà energetica**

Da diversi anni il fenomeno della **povertà energetica** (PE) ha acquisito un ruolo di primo piano nel contesto europeo, sia in termini di analisi/valutazione che di individuazione di politiche di contrasto; la crisi economica legata alla pandemia e alle tensioni internazionali ha ulteriormente sollecitato attenzione e risposte da parte dell'UE e di conseguenza di molti Paesi.

In Italia, il PNIEC adottato nel 2019 già individuava il contrasto alla PE come scelta importante di politica energetica, nella consapevolezza che il percorso di transizione verso un sistema energetico sostenibile richiede di prestare attenzione particolare ai clienti finali più vulnerabili.

Nel corso degli ultimi anni la **spesa energetica sostenuta dalle famiglie è aumentata**, e anche in termini prospettici, l'attesa **evoluzione delle variabili economiche** che incidono sulla PE costituisce un ulteriore elemento di attenzione, basti pensare, ad esempio, agli incrementi tendenziali del prezzo dei combustibili fossili negli scenari europei.



**ATTENZIONE**

Per assicurare un coordinamento istituzionale delle attività di analisi e di contrasto alla PE, e facendo seguito a quanto previsto dal PNIEC 2019, con il **Decreto 29 marzo 2022, n. 131** è stato **istituito in Italia l'Osservatorio nazionale della povertà energetica (ONPE)**, soggetto interistituzionale promosso e guidato dal Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica, che ha tra i suoi compiti:

- il **monitoraggio** del fenomeno della PE e
- l'**elaborazione di una strategia di contrasto**.

## La dimensione della ricerca, innovazione e competitività

I due orizzonti temporali del Piano portano a individuare obiettivi diversi ma complementari per il 2030 e il 2050.

All'orizzonte **2030** il focus è rivolto alle **tecnologie a zero emissioni nette di livello TRL 8 o superiore**, che si prevede apporteranno un contributo significativo all'obiettivo del pacchetto "Fit for 55" di ridurre entro il 2030 le emissioni nette di gas a effetto serra almeno del 55 % rispetto ai livelli del 1990.

Gli obiettivi riguardano quindi tecnologie oggi già disponibili commercialmente:

- solare fotovoltaico e termico;
- eolico onshore e rinnovabili offshore;
- batterie/stoccaggio;
- pompe di calore e tecnologie dell'energia geotermica;
- elettrolizzatori e celle a combustibile;
- biogas/biometano sostenibile;
- cattura e stoccaggio del carbonio;
- tecnologie di rete.

Al **2050**, la metà della riduzione delle emissioni necessarie per raggiungere la neutralità climatica richiede lo sviluppo di **tecnologie che attualmente sono ancora nella fase dimostrativa o prototipale**.

Esistono inoltre grandi potenzialità legate allo sviluppo delle **nuove tecnologie nucleari** per l'Italia per contribuire al rilancio dell'energia nucleare, non soltanto a livello internazionale ma potenzialmente anche a livello nazionale.



*In questo senso, il MASE ha **istituito la Piattaforma Nazionale per un Nucleare Sostenibile (PNNS)**, che ha la finalità di mettere a disposizione del Ministero uno **strumento di raccordo e coordinamento** dei diversi soggetti nazionali che, a vario titolo e livello, si occupano di energia nucleare, sicurezza, radioprotezione e gestione dei rifiuti radioattivi, con l'obiettivo di favorire lo **sviluppo di tecnologie nucleari a basso impatto ambientale**, con elevati standard di sicurezza e sostenibilità, al fine di consentire di definire in tempi certi un percorso finalizzato alla possibile ripresa dell'utilizzo dell'energia nucleare in Italia attraverso le nuove tecnologie nucleari sostenibili in corso di sviluppo.*

Ove si proceda con le necessarie modifiche di ordinamento nazionale in materia, dall'ambito legislativo e di governance fino all'aggiornamento della normativa tecnica di settore, l'impegno del Paese sul tema dell'energia nucleare potrebbe pertanto declinare la dimensione di ricerca anche in vista di un possibile utilizzo della fonte nucleare sul territorio nazionale. Coerentemente con queste potenzialità, si favorirà la partecipazione italiana a programmi e iniziative internazionali ed europei (si citano, a titolo non esaustivo, la recente iniziativa della SMR Industrial Alliance, alla quale partecipa il MASE insieme a diverse decine di operatori nazionali, tra imprese, utility, enti di ricerca e accademia, e il programma EUROfusion, per il quale l'ENEA è il Program manager nazionale).

Altro obiettivo dell'attività di ricerca è di contribuire a **superare alcune criticità** dell'attuale situazione italiana in diversi cluster tecnologici strategici:

- **despecializzazione italiana** in termini di attività innovativa - misurata dall'attività brevettuale - in diverse tecnologie strategiche;
- perdita o **mancato sviluppo know how** (e.g. geo ingegneria);
- situazione di **deficit commerciale** in forte crescita.

## Il PNIEC, un impegno per tutti

Il PNIEC è il quadro programmatico delle azioni e dei comportamenti che l'Italia si impegna a perseguire per farsi parte attiva nei cammini europeo e mondiale fondati sull'Accordo di Parigi e sul Green Deal.

Si tratta di due percorsi, in realtà uno unico, che vuole condurci là dove la nostra società tornerà ad essere parte integrante della Natura, figlia e non padrona, amica e non killer.

Il traguardo ci darà la possibilità di continuare a vivere su questo Pianeta e non sopravvivere a eventi estremi che abbiamo contribuito a generare.

Si tratta di un cammino lungo, difficile in cui tutti, **TUTTI, devono fare la propria parte**: gli Stati e i singoli cittadini, gli adulti e i giovani, le istituzioni e le associazioni. Si tratta di una scommessa da affrontare e da vincere insieme. E di questo dobbiamo essere tutti consapevoli e tutti motivati, per superare assieme i momenti difficili che ci si pareranno inevitabilmente davanti.

# Q

## QUESITI DEI LETTORI

### Registrazione telematica del nuovo Modello R.A.P.

#### DOMANDA

*La Società Alfa S.R.L. decide di dare in comodato uso ad un soggetto privato un immobile di sua proprietà. Con riferimento a tale contratto di comodato, la Società intende provvedere alla relativa registrazione tramite l'utilizzo del nuovo modello RAP.*

*La Società chiede se è possibile procedere alla registrazione presso un Ufficio dell'Agenzia delle Entrate o se si debba provvedere telematicamente.*

#### RISPOSTA

In merito alla **registrazione** degli **atti privati**, il legislatore ha deciso di modificare le modalità di registrazione istituendo il **modello** mediante il quale sarà gradualmente possibile registrare tutte le diverse tipologie di atto.

Con **Provvedimento 16 dicembre 2022**, l'**Agenzia delle Entrate** ha **approvato** il nuovo modello per la registrazione degli atti privati (c.d. "**Modello RAP**"), comprensivo delle relative istruzioni, da utilizzare da parte:

- dei **contribuenti**; ovvero
- degli **intermediari finanziari**,

al fine della richiesta di registrazione degli atti privati.

Con riferimento alle modalità di presentazione, il citato Provvedimento 16 dicembre 2022, in applicazione dell'**art. 38, comma 56, D.L. n. 78/2010**, ha stabilito che il Modello RAP debba essere presentato **esclusivamente in modalità telematica**; tuttavia, nel medesimo Provvedimento è chiarito che la presentazione telematica del modello può essere effettuata **anche presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate** da parte dei soggetti non obbligati alla registrazione telematica (obbligo previsto solo per agenti immobiliari e possessori di almeno 10 immobili) dei contratti di locazione, presentando il modello RAP in formato cartaceo unitamente all'atto da registrare, sottoscritto dalle parti ed agli eventuali allegati.

Pertanto, nel caso di specie, la Società deve presentare il **Modello RAP** per la **registrazione del contratto di comodato**:

- **autonomamente, in via telematica**, mediante l'applicativo web messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate;
- **presso un Ufficio** della stessa Agenzia, presentando il modello **in formato cartaceo** unitamente all'atto da registrare, sottoscritto dalle parti e completo degli eventuali allegati.

### Ravvedimento imposta sostitutiva crypto-attività

#### DOMANDA

*Il Sig. Bianchi chiede delucidazioni in merito ai codici tributo da utilizzare ai fini del ravvedimento dell'imposta sostitutiva sul valore delle crypto-attività detenute da soggetti residenti nel territorio dello Stato, di cui all'art. 1, comma 146, Legge n. 197/2022, da versarsi, tramite Mod. F24, mediante i seguenti codici tributo:*

*"1727", denominato "Imposta sostitutiva dell'imposta di bollo sui rapporti aventi ad oggetto le crypto attività - Saldo - Articolo 1, comma 146, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197";*

*"1728", denominato "Imposta sostitutiva dell'imposta di bollo sui rapporti aventi ad oggetto le cripto attività - Acconto I rata - Articolo 1, comma 146, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197";*

*"1729", denominato "Imposta sostitutiva dell'imposta di bollo sui rapporti aventi ad oggetto le cripto attività - Acconto II rata - Articolo 1, comma 146, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197".*

### RISPOSTA

Ai fini del **versamento della sanzione ridotta** dovuta in caso di **regolarizzazione**, tramite **ravvedimento** ex art. 13, D.Lgs. 472/97, degli **omessi ovvero tardivi versamenti relativi a imposte sostitutive/altre imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi**, andranno utilizzati i **codici tributo** istituiti con **Risoluzione 1 marzo 2023, n. 13**, differenziati a seconda della tipologia di imposta regolarizzata.

Nel caso di specie andranno utilizzati, in particolare, i seguenti codici tributo:

- **"8945"**, denominato *"Sanzione per ravvedimento - Altre imposte sui redditi e altre imposte sostitutive"*;
- **"1945"**, denominato *"Interessi per ravvedimento - Altre imposte sui redditi e altre imposte sostitutive"*.

I suddetti codici tributo andranno **esposti nella Sezione ERARIO del Mod. F24**, indicando nel campo **"anno di riferimento"** il **periodo d'imposta cui si riferisce il versamento**.

## Controlli formali sui documenti modificativi del 730 precompilato

### DOMANDA

*Un contribuente, nell'anno 2023, ha sostenuto una spesa pari a € 1.500 relativa alle cure mediche odontoiatriche alle quali si è sottoposto in Francia.*

*In data 25 settembre 2024, ha presentato direttamente il 730 precompilato, aggiungendo alle spese sanitarie risultanti dalla dichiarazione precompilata (pari a € 500), la spesa di € 1.500 sostenuta in Francia per le cure odontoiatriche.*

*Chi presenta il 730 precompilato, con modifiche, sarà sottoposto a controllo formale sugli oneri indicati nella dichiarazione precompilata o il controllo sarà relativo solamente ai documenti che hanno determinato la modifica?*

### RISPOSTA

La disciplina relativa alla **detraibilità delle spese sanitarie** è contenuta nell'**art. 15, comma 1, lettera c), TUIR**, che dispone che dall'imposta lorda venga detratto un importo pari al **19%** per la parte eccedente la franchigia di € 129,11.

Nel caso delle **spese sanitarie sostenute all'estero**, queste vengono assoggettate allo stesso regime delle spese analoghe sostenute in Italia. Qualora la **documentazione** attestante la spesa venga redatta **in lingua originale** (in questo caso francese), la stessa va corredata da:

- una **traduzione in italiano**, che può essere eseguita a cura del **contribuente** e da lui **sottoscritta**, se la documentazione è in lingua **inglese, francese, tedesca o spagnola**;
- una **traduzione giurata**, qualora il documento sia in **lingua diversa** da quelle sopra indicate.

Nel caso di presentazione diretta (o tramite il sostituto d'imposta) della **dichiarazione precompilata**, con **modifiche** relative, ad esempio, alle spese sanitarie come nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'**art. 5, comma 2, D.Lgs. n. 175/2014**, effettua i **controlli formali** solamente sugli oneri che risultano **modificati** rispetto alla dichiarazione precompilata, **limitatamente ai soli documenti che hanno comportato la modifica**.

Come precisato nelle FAQ sul sito dell'Agenzia delle Entrate, se viene presentato il 730 precompilato, direttamente o per il tramite del sostituto d'imposta, **senza modifiche o con modifiche che non incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta**, questo non sarà sottoposto a controllo formale sugli oneri indicati nella dichiarazione.

## Il regime fiscale delle locazioni brevi

### DOMANDA

*Un'agenzia immobiliare, su mandato di persone fisiche, si occupa di locazione di immobili residenziali a scopo turistico (c.d. locazioni brevi), sul cui ammontare dei corrispettivi incassati la stessa applica la ritenuta del 21%.*

*Avendo ricevuto mandato anche da persone giuridiche, l'agenzia immobiliare chiede quale ritenuta debba applicare.*

### RISPOSTA

L'art. 4, comma 1, D.L. n. 50/2017, ha introdotto una specifica disciplina fiscale con riferimento ai **contratti di locazione ad uso abitativo** che hanno una durata **non superiore a 30 giorni** (c.d. locazioni brevi).

Si tratta di contratti stipulati da **persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività di impresa o di una libera professione**, in relazione ai quali è possibile applicare, previa opzione, le disposizioni relative alla **cedolare secca** di cui all'art. 3, D.Lgs. n. 23/2011 e, in particolare, la **ritenuta del 21%**.

In questo modo, il contribuente può, alternativamente:

- **assoggettare** i proventi della locazione alla **tassazione ordinaria**, la quale prevede il pagamento dell'IRPEF e delle relative addizionali regionale e comunali;
- **optare**, direttamente nella dichiarazione dei redditi, per la **cedolare secca** nella misura del 21%.

La disciplina in oggetto si applica non solo ai contratti stipulati **direttamente dal proprietario** dell'immobile, ma anche nel caso in cui per la stipula del contratto, o per il pagamento dei canoni o dei corrispettivi intervengano **soggetti esercenti attività di intermediazione immobiliare**, residenti nel territorio dello Stato, nonché **soggetti che gestiscono portali telematici**.

Nello specifico, gli intermediari così individuati sono tenuti ad applicare, in qualità di **sostituti di imposta**, la **ritenuta a titolo di acconto del 21%** sull'ammontare dei canoni e dei corrispettivi ricevuti all'atto del pagamento al beneficiario.

Il regime fiscale in oggetto riguarda, dunque, **esclusivamente le persone fisiche** ed è applicabile solo in caso di destinazione alla locazione breve di **non più di quattro appartamenti** per ciascun periodo di imposta in quanto, in caso contrario, l'attività di locazione si presume svolta **in forma imprenditoriale** ai sensi dell'art. 2082 C.c., producendo di conseguenza **reddito di impresa**.

Quindi, la citata normativa **non è applicabile** alla società che intenda, per il tramite dell'agenzia immobiliare, concedere in locazione beni immobili. Di conseguenza, **non trova** neppure **applicazione** la ritenuta d'acconto del 21%; i proventi della locazione concorreranno alla formazione del **reddito di impresa**.

## Cessioni sottoposte a condizione sospensiva e imposta di registro

### DOMANDA

*Un soggetto sottoscrive, in qualità di acquirente, un contratto di compravendita di un marchio condizionato al pagamento dell'ultima rata di prezzo. A tal proposito chiede chiarimenti in merito alla corretta applicazione dell'imposta di registro.*

### RISPOSTA

L'art. 27, D.P.R. n. 131/1986 (TUR), disciplina l'applicazione dell'**imposta di registro** agli **atti sottoposti a condizione sospensiva**; in particolare:



*"Gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa.*

Quando la condizione si verifica, o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa, si riscuote la differenza tra l'imposta, dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto, e quella pagata in sede di registrazione.

Non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva le **vendite con riserva di proprietà** e gli **atti sottoposti a condizione che ne fanno dipendere gli effetti dalla mera volontà dell'acquirente o del creditore**.

Gli atti sottoposti a condizione sospensiva che ne fa dipendere gli effetti dalla mera volontà del venditore o dell'obbligato sono **soggetti all'imposta in misura fissa**."

Con **Sentenza 11 aprile 2014, n. 8544**, la **Corte di Cassazione** ha precisato che la condizione deve considerarsi **meramente potestativa** quando l'**efficacia del contratto** è **direttamente subordinata alla manifestazione di volontà di una delle parti**.

In riferimento a ciò, con **Risposta a Interpello n. 78/2024**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:



*"la **condizione dell'adempimento dell'obbligazione di pagamento del prezzo** da parte dell'acquirente, che attribuisce allo stesso il potere decisionale in ordine all'efficacia del contratto in sé, appare **meramente potestativa**, ai fini fiscali, in quanto dipendente esclusivamente dalla mera volontà dello stesso e, pertanto, rientra nella previsione di cui all'articolo 27, comma 3, del TUR."*

Tale condizione, inoltre, consente di far rientrare il contratto nell'ambito applicativo dell'art. 1523, C.c., a mente del quale, nelle **vendite con riserva di proprietà**, il compratore acquista la proprietà della cosa con il **pagamento dell'ultima rata di prezzo**.

Per l'effetto, nel caso di specie il contratto sconta l'imposta di registro ex **art. 27, comma 3, D.P.R. n. 131/1986**, con **aliquota proporzionale del 3%**, ai sensi dell'art. 9, Tariffa, Prima Parte, TUR, sui corrispettivi già pagati e sui restanti da pagare.

## Agevolazione "prima casa" con vendita, senza riacquisto entro l'anno

### DOMANDA

*Un contribuente ha venduto l'immobile, acquistato con l'agevolazione "prima casa", prima del decorso del termine di cinque anni dalla data di acquisto, senza procedere al riacquisto entro l'anno di una nuova abitazione.*

*Il contribuente chiede cosa sia tenuto a versare a fronte della decadenza dal beneficio in esame.*

### RISPOSTA

La **Nota II-bis, art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986**, disciplina i casi di **decadenza dall'agevolazione "prima casa"**, tra i quali rientra il **trasferimento**, per atto a titolo oneroso o gratuito, degli **immobili agevolati, prima del decorso del termine di cinque anni** dalla data di acquisto, senza che, **entro un anno** dall'alienazione, si sia proceduto all'**acquisto di un altro immobile da adibire ad abitazione principale**.

La decadenza dall'agevolazione comporta il **pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria** e dei relativi **interessi**, nonché una **sanzione pari al 30%** delle stesse imposte.

In merito alla decadenza dal beneficio, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- se, **prima che sia trascorso un anno** dalla vendita dell'immobile agevolato, il contribuente **manifesta l'intenzione di non voler acquistare** un'altra abitazione, può chiedere la **riliquidazione dell'imposta**, presentando apposita istanza all'ufficio presso il quale è stato registrato l'atto. In questo caso, **non troverà applicazione alcuna sanzione** ed il contribuente sarà tenuto al **versamento della differenza tra l'imposta pagata** al momento dell'acquisto **e quella dovuta**, oltre agli interessi;

- se il contribuente lascia decorrere il termine di **un anno, senza acquistare un nuovo immobile o comunicare l'intenzione** di non voler più fruire dell'agevolazione, si verifica la **decadenza dal beneficio**, con conseguente **applicazione** della relativa **sanzione**. In questo caso, il contribuente, se **non** gli è stato ancora **notificato** un **atto di liquidazione** o un **avviso di accertamento**, potrà comunque avvalersi dell'istituto del **ravvedimento operoso**, ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. n. 472/1997, e ottenere così la **riduzione delle sanzioni**.

Nel caso di specie, essendo **decorso il termine di un anno senza** che il contribuente abbia proceduto all'**acquisto di un nuovo immobile**, ovvero senza che abbia **comunicato l'intenzione** di non voler acquistare una nuova abitazione, si verifica la **decadenza dall'agevolazione "prima casa"**, con conseguente **applicazione** della **sanzione del 30%**. In presenza dei requisiti richiesti, il contribuente potrà, tuttavia, **beneficiare** dell'istituto del **ravvedimento operoso** e pagare la **sanzione in misura ridotta**.



# OMESSA O INFEDELE DICHIARAZIONE DEI REDDITI: IL RAVVEDIMENTO ENTRO 90 GIORNI

di Filippo Roggia

Nell'ambito della dichiarazione dei redditi, le violazioni principali riguardano:

- l'**omessa presentazione della dichiarazione** di cui all'art. 1, D.Lgs. n. 471/1997; ovvero
- l'**infedele dichiarazione**, di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997.

Nel presente articolo vengono analizzate le modalità per **ravvedere** l'eventuale **violazione commessa**, sia nel caso di omessa dichiarazione che nel caso di infedele dichiarazione, **entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione**, alla luce delle **modifiche** introdotte dal **D.Lgs. n. 87/2024**.

Si sottolinea fin da subito che, **in entrambi i casi**, la **violazione si consuma** alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione che per l'anno corrente (periodo di imposta 2023) è il **31 ottobre 2024**; pertanto, il **ravvedimento entro 90 giorni** dalla violazione deve essere perfezionato entro il **29 gennaio 2025**.

## Omessa presentazione della dichiarazione

L'articolo 1, D.Lgs. n. 471/1997, disciplina le ipotesi di **omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e IRAP**.

Come chiarito nella **C.M. 25 gennaio 1999, n. 23/E**, la fattispecie dell'omessa dichiarazione non si realizza esclusivamente con la mancata presentazione della stessa, ma è integrata da altre ipotesi in cui la dichiarazione è considerata omessa o nulla. Tali casi sono:

- la presentazione della dichiarazione con **ritardo superiore a 90 giorni** (comma 7, art. 2, D.P.R. n. 322/1998).



**ATTENZIONE**

*Si noti che, secondo quanto previsto dal comma 7, art. 2, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, le dichiarazioni **presentate con ritardo superiore a 90 giorni**, pur considerandosi **omesse**, costituiscono titolo idoneo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati.*

*Diversamente, le dichiarazioni presentate **entro 90 giorni** dal termine di presentazione si considerano **valide** e non sono assimilabili all'omessa presentazione, vengono infatti definite dichiarazioni "tardive";*

- la presentazione della dichiarazione **redatta su modelli non conformi** a quelli approvati con Provvedimento amministrativo (art. 1, comma 1, D.P.R. n. 322/1998).



ATTENZIONE

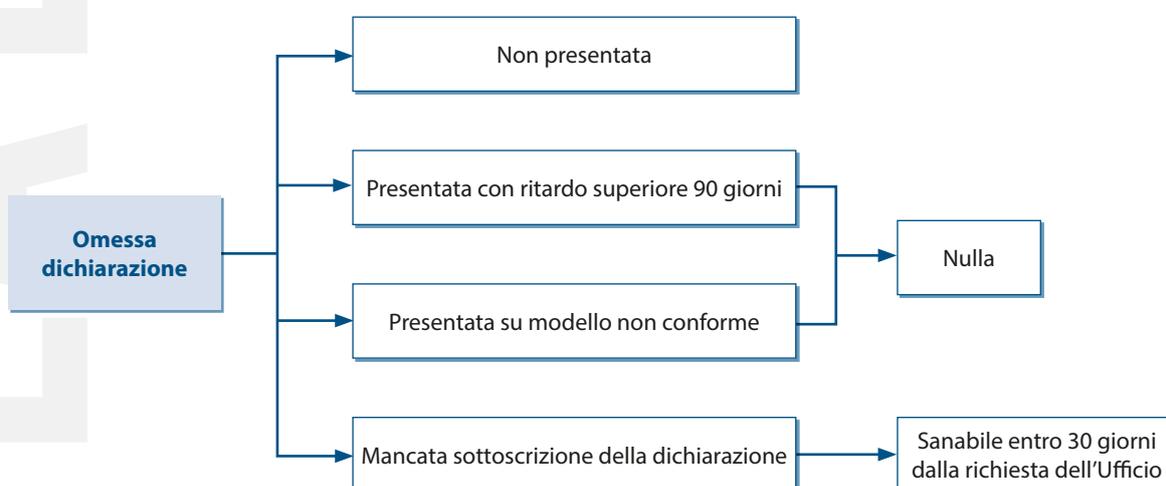
Diverso è il caso in cui la dichiarazione è **redatta su modello conforme** a quello approvato, ma che presenta errori di compilazione rispetto alle istruzioni ministeriali; in tal caso si applica la sanzione per dichiarazione irregolare di cui all'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997;

- la presentazione di dichiarazione **non sottoscritta o sottoscritta da soggetti sprovveduti della rappresentanza legale o negoziale**, che non sia stata regolarizzata entro 30 giorni dall'invito, in tal senso, da parte del competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (art. 1, commi 3 e 4, D.P.R. n. 322/1998).



ATTENZIONE

Anche se tale violazione è ancora normativamente prevista, si ritiene che **non trovi più applicazione nel caso di invio telematico**, in quanto non è possibile la materiale sottoscrizione della dichiarazione; in alcune casistiche è semplicemente richiesta l'apposizione di una crocetta.



NOVITÀ

Come noto, la disciplina sanzionatoria relativa all'omessa presentazione della dichiarazione è stata **modificata, con decorrenza** dalle violazioni commesse **dal 1° settembre 2024**, dall'art. 2, comma 1, lett. a), nn. 1, 2 e 6, D.Lgs. n. 87/2024.

### Violazione commessa a partire dal 1° settembre 2024

Nelle ipotesi di **omessa presentazione** della dichiarazione commessa **dal 1° settembre 2024**, la **sanzione** applicabile è quella risultante dall'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997 nella versione modificata in vigore dal 29 giugno 2024:

- tra **€ 250,00 e € 1.000,00** (con possibilità di aumento fino al doppio per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili) **se non è dovuta imposta**;
- del **120% se è dovuta imposta** (con un minimo di € 250,00).



ATTENZIONE

Per effetto delle modifiche introdotte dal **D.Lgs. n. 87/2024**, è stata **abrogata la riduzione** nel caso in cui l'**omissione** venga **corretta** entro il **termine di presentazione della dichiarazione successiva**.

Tuttavia, ai sensi del **nuovo comma 1-bis**, a partire dalle violazioni commesse **dal 1° settembre 2024**, se la dichiarazione omessa è **presentata**:

- oltre i 90 giorni**,

- **ma entro i termini stabiliti per l'accertamento** (di cui all'art. 43, D.P.R. n. 600/1973) **e comunque prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento** di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, si applica sull'ammontare delle **imposte dovute** la sanzione prevista dall'art. 13, comma 1, aumentata al triplo, vale a dire che si applica la **sanzione del 75%**. Se non sono dovute imposte, è confermata la sanzione sopra citata (da € 250,00 a € 1.000,00).

## Tardiva presentazione della dichiarazione

L'art. 2, comma 7, D.P.R. n. 322/1998 considera **valida la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine** (tardiva presentazione), ferma restando l'applicazione delle sanzioni sopra riportate.



**ATTENZIONE**

Tuttavia, **sia che risulti una imposta dovuta, sia che non risulti**, nell'ipotesi in cui venga presentata la **dichiarazione tardivamente**, cioè **entro i 90 giorni**, la **sanzione amministrativa applicabile per il ritardo** (fatta salva dal citato art. 2, comma 7, D.P.R. n. 322/1998), è quella minima **fissa pari a € 250,00** di cui all'**art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997**.

Infatti, come chiarito dalla **Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 42/2016, punto 2.2.3:**

 *“La **dichiarazione tardiva**, ossia quella **presentata entro novanta giorni** dalla scadenza del termine di presentazione ordinario, rimane **sogetta alla sanzione** in misura **fissa di 250 euro**, di cui all'articolo 1, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, **prevista per l'omissione della dichiarazione in assenza di debito d'imposta, fermo restando la sanzione per omesso versamento** laddove alla tardività della dichiarazione si accompagni anche un **carente o tardivo versamento del tributo** emergente dalla dichiarazione stessa”.*

Il **D.Lgs. n. 87/2024** ha modificato solamente la misura della sanzione percentuale da rapportare all'imposta dovuta risultante dalla dichiarazione omessa (dal 120% al 240%, se omessa dichiarazione entro il 31 agosto 2024; 120%, se omessa dichiarazione a partire dal 1° settembre 2024), ma **non ha modificato gli importi della sanzione applicabile nel caso** in cui, invece, **non sia dovuta imposta**, che va **da € 250,00 a € 1.000,00**, sia nel caso di omessa dichiarazione **entro il 31 agosto 2024** sia a partire **dal 1° settembre 2024**.

Pertanto, con riferimento alla sola violazione concernente l'**omissione della presentazione della dichiarazione** di cui all'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997, si ritiene che le **modalità e il calcolo del ravvedimento operoso**, per effetto di quanto **disposto dalla Circolare n. 42/2016** di cui sopra, siano le **stesse sia** nelle ipotesi di violazioni commesse **entro il 31 agosto 2024**, sia per quelle commesse a partire **dal 1° settembre 2024**.



**ATTENZIONE**

Diversamente, nel caso in cui **risulti anche un debito d'imposta**, oltre alla sanzione per omessa dichiarazione, andrà anche versata l'imposta con la **relativa sanzione per ritardato o insufficiente versamento** di cui all'**art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997**.

### Ravvedimento operoso

Il contribuente può regolarizzare la mancata presentazione della dichiarazione **entro i 90 giorni successivi al termine ordinario di presentazione**, mediante l'istituto del **ravvedimento**.

Con riferimento al Mod. REDDITI 2024 di persone fisiche, società di persone e soggetti IRES con esercizio coincidente con l'anno solare, l'omessa presentazione può essere regolarizzata al più tardi **entro il 29 gennaio 2025** (90 giorni seguenti il 31 ottobre 2024).

**ATTENZIONE**

L'Agenzia delle Entrate, con Circolare n. 42/2016, ha chiarito che la **sanzione base su cui applicare il ravvedimento operoso in caso di dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine è quella pari ad € 250,00**; la **sanzione di € 150,00** applicabile in caso di presentazione della dichiarazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo e solamente per le violazioni commesse entro il 31 agosto 2024 (in quanto il D.Lgs. n. 87/2024 ha abrogato tale riduzione con riferimento alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024), **non rileva** in caso di **regolarizzazione spontanea**.

La **presentazione** della dichiarazione **oltre i 90 giorni non è ravvedibile**. In queste ipotesi troverà applicazione, per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, la **sanzione ordinaria**:

- del **120% dell'imposta dovuta**, con **minimo € 250,00**;
- **da € 250,00 a € 1.000,00**, nel caso in cui **non sia dovuta imposta**.

#### **Imposta interamente versata**

Nei casi di **ritardata presentazione della dichiarazione** dei redditi, se le **imposte** risultanti dalla stessa sono state interamente **pagate**, la **violazione** può essere **regolarizzata** con il pagamento di una **sanzione ridotta, pari ad 1/10 del minimo**, ex art. 13, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 472/1997:

$$1/10 \text{ di } € 250,00 = € 25,00$$

Tale sanzione **sana** esclusivamente la violazione della **ritardata presentazione** della dichiarazione da effettuarsi **entro 90 giorni** dalla scadenza originaria (entro il 29 gennaio 2025 per l'omissione del Mod. REDDITI 2024).

**ESEMPIO**

Un contribuente ha omesso di presentare il Modello REDDITI 2024 entro il 31 ottobre 2024. Dalla dichiarazione emerge un saldo IRPEF 2023 a debito per € 1.000,00 che, tuttavia, il contribuente ha già versato in data 20 giugno 2024.

Il contribuente regolarizza la propria posizione, presentando tardivamente la dichiarazione, il 15 gennaio 2024. La sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione è pari a **€ 25,00**. Il Modello F24 sarà così compilato:

SEZIONE ERARIO		codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
		8911		2023	25,00		
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>							
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>							
<b>ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</b>							
codice ufficio	codice atto						
<b>TOTALE A</b>					<b>25,00 B</b>		
							<b>SALDO (A-B)</b>
							<b>+ 25,00</b>

#### **Imposta non versata**

Nei casi di **ritardata presentazione della dichiarazione** dei redditi, se le **imposte** risultanti dalla stessa **non** sono state **pagate**, il contribuente può usufruire dell'istituto del ravvedimento:

- presentando la dichiarazione **entro 90 giorni** dalla scadenza originaria (per l'omissione del Mod. REDDITI 2024, entro il 29 gennaio 2025) e sanare l'**omessa presentazione della dichiarazione** (art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 471/2024) versando la sanzione sopra citata, pari a **€ 25,00**.

**ATTENZIONE**

Come già rilevato, tale sanzione ridotta ad **1/10** (art. 13, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 472/1997) è **applicabile sia** che la violazione venga commessa **entro il 31 agosto 2024** sia a partire dal **1° settembre 2024**;

- sanando l'**omesso versamento delle imposte** (art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997) scaturenti dalla dichiarazione, tramite il **versamento dell'imposta dovuta**, degli **interessi** e della relativa **sanzione ridotta**, considerando le diverse misure applicabili a seconda che la violazione sia commessa:
  - **entro il 31 agosto 2024**. In questo il caso il contribuente, posto che per ravvedere l'**omessa dichiarazione** deve comunque versare la sanzione ridotta pari ad **€ 25,00**, potrà ravvedere l'**omesso versamento** con le seguenti modalità:

Ravv.	Entro 15 giorni da commissione violazione (1/10 di 1% giornaliero)	Entro 30 giorni da commissione violazione (1/10 di 15%)	Entro 90 giorni da commissione violazione (1/9 di 30%)	Entro termine presentazione dichiarazione anno di commissione violazione (1/8 di 30%)	Entro termine presentazione dichiarazione anno successivo a quello di commissione violazione (1/7 di 30%)	Oltre termine presentazione dichiarazione anno successivo a quello di commissione violazione (1/6 di 30%)	Dopo consegna PVC (1/5 di 30%)
Art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997	lett. a)	lett. a)	lett. a-bis)	lett. b)	lett. b-bis)	lett. b-ter)	lett. b-quater)
Sanzione ridotta	0,1% giornaliero	1,5%	1,6667%	3,75%	4,2857%	5%	6%

- **dal 1° settembre 2024**. In questo il caso il contribuente, posto che per ravvedere l'**omessa dichiarazione** deve comunque versare la sanzione ridotta pari ad **€ 25,00**, potrà ravvedere l'**omesso versamento** con le seguenti modalità:

Ravv.	Entro 15 giorni da commissione violazione (1/10 di 0,8333% giornaliero)	Entro 30 giorni da commissione violazione (1/10 di 12,5%)	Entro 90 giorni da commissione violazione (1/9 di 12,5%)	Entro termine presentazione dichiarazione anno di commissione violazione (1/8 di 25%)	Oltre termine presentazione dichiarazione anno di commissione violazione (1/7 di 25%)	Dopo comunicazione schema di atto, prima di PVC (1/6 di 25%)	Dopo PVC, senza adesione al verbale e prima comunicazione schema atto (1/5 di 25%)	Dopo comunicazione schema di atto preceduto da PVC, senza adesione al verbale (1/4 di 25%)
Art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997	lett. a)	lett. a)	lett. a-bis)	lett. b)	lett. b-bis)	lett. b-ter)	lett. b-quater)	lett. b-quinquies)
Sanzione ridotta	0,0833% giornaliero	1,25%	1,3889%	3,125%	3,5714%	4,1667%	5%	6,25%

**ESEMPIO**

Un contribuente (non titolare di partita IVA) ha omesso di presentare il Modello REDDITI PF 2024 entro il termine ultimo del 31 ottobre 2024.

Dalla dichiarazione emergono i seguenti debiti:

- saldo IRPEF 2023 pari a € 153,00;
- acconto IRPEF 2024 pari a € 69,00 (da versare in unica soluzione entro il 2 dicembre 2024, in quanto il 30 novembre 2024, scadenza naturale, cade di sabato).

Il contribuente si ravvede in data 15 gennaio 2025.

Saldo IRPEF da versare (1/7/2024)	€	153,00	–
Saldo IRPEF versato	€	0,00	=
Importo saldo da ravvedimento	€	153,00	
<b>Interessi</b> periodo 2/7/2024 - 15/01/2025 (€ 153,00 x 2,5% <sup>(*)</sup> x 198/365)	€	2,07	
<b>Sanzione del 3,75%</b> (lett. b), art. 13, D.Lgs. n. 472/97, nella versione in vigore fino al 28 giugno 2024)	€	5,74	

(\*) Si noti che è stato utilizzato il tasso di riferimento per l'anno 2024; tuttavia, nel caso in cui il tasso venga modificato, a partire dal 1° gennaio 2025, gli interessi per il periodo 1-15 gennaio andranno calcolati all'eventuale nuova misura del tasso legale.

Il contribuente intende sanare anche l'acconto IRPEF; al riguardo, si ricorda che l'omesso versamento dell'acconto non determina automaticamente una violazione, in quanto il contribuente può decidere di non versarlo, qualora ipotizzi che la dichiarazione dei redditi 2024 (Mod. REDDITI PF 2025) chiuda con minor imposta rispetto all'anno precedente (acconto con utilizzo del metodo previsionale).

Acconto IRPEF da versare (2/12/2024)	€	69,00	–
Acconto IRPEF versato	€	0,00	=
Importo acconto da ravvedimento	€	69,00	
<b>Interessi</b> periodo 3/12/2024 - 15/01/2025 (€ 69,00 x 2,5% <sup>(*)</sup> x 44/365)	€	0,21	
<b>Sanzione dell'1,3889%</b> (lett. a-bis), art. 13, D.Lgs. n. 472/97, nella versione in vigore dal 29 giugno 2024)	€	0,96	

(\*) Si noti che è stato utilizzato il tasso di riferimento per l'anno 2024; tuttavia, nel caso in cui il tasso venga modificato, a partire dal 1° gennaio 2025, gli interessi per il periodo 1-15 gennaio andranno calcolati all'eventuale nuova misura del tasso legale.

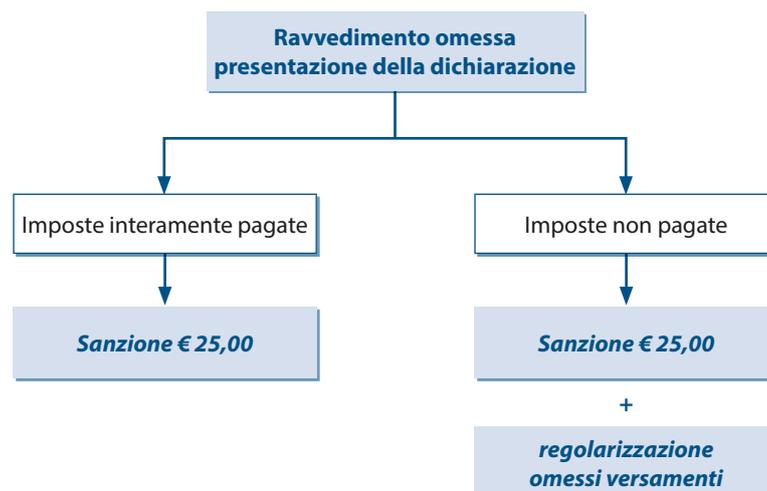
**ATTENZIONE**

Nel Modello F24 deve inoltre essere indicata la **sanzione relativa alla mancata presentazione della dichiarazione entro i termini ordinari (31 ottobre 2024), pari a € 25,00.**

Il Modello F24, da presentare il 15 gennaio 2025, sarà così compilato:

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	regione/regione/ prov./mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>	4001	0101	2023	153,00	
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>	4034		2024	69,00	
<b>ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</b>	8911		2023	25,00	
	8901		2023	5,74	
	8901		2024	0,96	
	1989		2023	2,07	
codice ufficio	codice atto				+/- SALDO (A-B)
<b>TOTALE A</b>				<b>255,77 B</b>	<b>255,77</b>

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	regione/regione/ prov./mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>	1989		2024	0,21	
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>					
<b>ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</b>					
codice ufficio	codice atto				+/- SALDO (A-B)
<b>TOTALE A</b>				<b>0,21 B</b>	<b>0,21</b>



## Regolarizzazione a seguito di controlli automatizzati

Per quanto riguarda le fattispecie di errori rilevabili in sede di liquidazione o di controllo formale delle imposte dovute, sono considerati tali, ad esempio:

- **errori** materiali e di calcolo nella determinazione **degli imponibili**;
- **errori** materiali e di calcolo nella determinazione **delle imposte dovute**;
- indicazione in misura superiore a quella spettante di **detrazioni d'imposta**;
- indicazione in misura superiore di **oneri deducibili o detraibili**;
- maggior indicazione di **ritenute d'acconto**;
- maggior indicazione di **crediti d'imposta**.

Le suddette violazioni vengono rilevate attraverso le procedure automatiche di controllo della dichiarazione (artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973).



**NOVITÀ**

Per le violazioni commesse **dal 1° settembre 2024**, qualora sia riscontrato un **omesso o carente versamento**, dipendente da errori materiali o di calcolo rilevabili in sede di liquidazione o di controllo formale delle imposte, si applica la sanzione del **25% (12,5% in caso di ritardo non superiore a 90 giorni)** delle somme non versate, di cui all'art. 13, commi 1 e 2, D.Lgs. n. 471/1997.

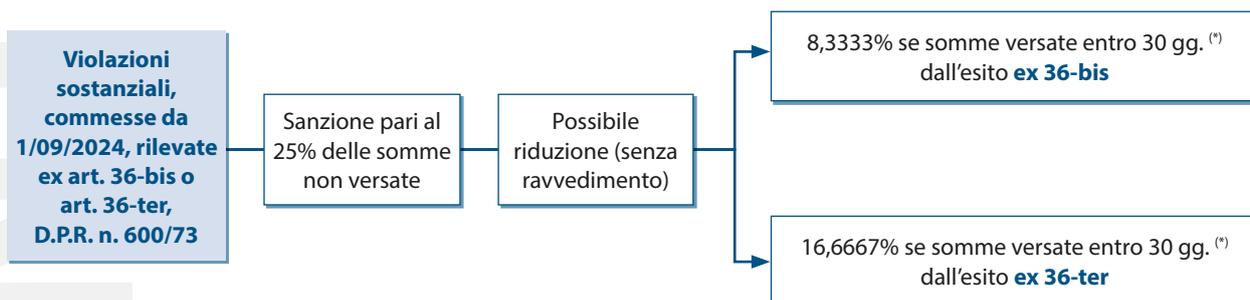
Per effetto di quanto previsto dagli articoli 2 e 3, D.Lgs. n. 462/1997 la predetta **sanzione (25%)** è ridotta:

- **ad 1/3 (8,3333%)** nel caso in cui le somme dovute siano pagate **entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione dell'esito della liquidazione automatica** effettuata ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973;
- **ai 2/3 (16,6667%)** nei casi in cui le somme dovute siano pagate **entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione dell'esito del controllo formale** effettuato ai sensi dell'art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973.



**NOVITÀ**

Per effetto delle modifiche disposte dall'art. 3, comma 1, lett. a), D.Lgs. 5 agosto 2024, n. 108, il **termine per effettuare il pagamento**, versando la **sanzione ridotta a 2/3**, a partire dalle **comunicazioni elaborate dal 1° gennaio 2025**, è aumentato a **60 giorni** (anziché 30).



(\*) Per le comunicazioni elaborate dal 1° gennaio 2025, tale termine è di 60 giorni.

Le suddette **violazioni commesse dal 1° settembre 2024**, sono regolarizzabili mediante ravvedimento ai sensi dell'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997, come di seguito illustrato.

Ravv.	Entro 90 giorni da commissione violazione (1/9 di 12,5%)	Entro termine presentazione dichiarazione anno di commissione violazione (1/8 di 25%)	Oltre termine presentazione dichiarazione anno di commissione violazione (1/7 di 25%)	Dopo comunicazione schema di atto, prima di PVC (1/6 di 25%)	Dopo PVC, senza adesione al verbale e prima di comunicazione schema di atto (1/5 di 25%)	Dopo comunicazione schema di atto preceduto da PVC, senza adesione al verbale (1/4 di 25%)
<b>Art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997</b>	lett. a-bis)	lett. b)	lett. b-bis)	lett. b-ter)	lett. b-quater)	lett. b-quinquies)
<b>Sanzione ridotta</b>	1,3889%	3,125%	3,5714%	4,1667%	5%	6,25%

Con riferimento alle ipotesi di **ravvedimento** operoso di **violazioni rilevabili ex art. 36-bis**, si segnala che il **controllo automatizzato** viene effettuato l'**anno successivo** a quello di **presentazione della dichiarazione**; ciò induce il contribuente a regolarizzare velocemente l'errore con il ravvedimento, beneficiando così di una maggiore riduzione delle sanzioni.



**ATTENZIONE**

Per le **violazioni commesse fino al 31 agosto 2024** va applicato il **ravvedimento secondo la previgente disciplina considerando altresì la sanzione del 30%**.

Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo (o della differenza dovuta), nonché al pagamento degli **interessi legali** (con maturazione giorno per giorno) calcolati al tasso legale che, **dal 1° gennaio 2024**, è fissato nella misura del **2,5% annuo**, ai sensi del D.M. 29 novembre 2023.

Nel caso di un omesso versamento rilevato con i controlli ex art. 36-bis, in quanto violazione non derivante dalla dichiarazione, si ricade nell'ipotesi del ravvedimento dell'omesso versamento e quindi il *dies a quo* decorre dalla scadenza del termine di versamento.

Per regolarizzare le violazioni che incidono sulla determinazione dell'imposta e sul versamento della stessa, non ancora rilevate in sede di controllo automatizzato da parte dell'Amministrazione finanziaria, è comunque necessaria la **presentazione della dichiarazione integrativa**.

## Infedele dichiarazione

Le fattispecie **non rilevabili in sede di liquidazione o controllo formale** che configurano la **violazione di infedele dichiarazione** sono disciplinate dall'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997, e si manifestano, ad esempio, in caso di:

- **omessa o errata indicazione di redditi;**
- esposizione di **indebite detrazioni di imposta;**
- esposizione di **indebite deduzioni** dall'imponibile.

La **disciplina sanzionatoria** relativa alla dichiarazione infedele, di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997, è stata **modificata** dall'art. 2, comma 1, lett. a), n. 3, **D.Lgs. n. 87/2024**.



**NOVITÀ**

A partire dalle **violazioni commesse dal 1° settembre 2024**, nelle ipotesi di **dichiarazione infedele** si applica la sola sanzione del **70% della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato**, con un importo **minimo di € 150,00**.

L'aggiunta all'art. 1, D.Lgs. n. 471/1997, del **comma 2-bis**, disposta dall'art. 2, comma 1, lett. a), n. 4, D.Lgs. n. 87/2024, introduce una **nuova fattispecie sanzionatoria** per infedele dichiarazione, volta a favorire il **contribuente che si attiva per presentare una dichiarazione integrativa con l'obiettivo di rimuovere l'infedeltà, prima dell'avvio dell'attività di accertamento**.

Ai sensi del sopra citato comma 2-bis, a partire dalle violazioni commesse **dal 1° settembre 2024, se l'infedeltà della dichiarazione emerge dalla dichiarazione integrativa**, presentata **entro i termini stabiliti per l'accertamento** (di cui all'art. 43, D.P.R. n. 600/1973) e **comunque prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento** di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, si applica:

- la sanzione prevista dall'art. 13, comma 1, aumentata al doppio, vale a dire che si applica la **sanzione del 50% sull'ammontare delle imposte dovute;**
- **qualora non siano dovute imposte**, la sanzione minima pari a **€ 150,00**, di cui al comma 2, primo periodo.

Inoltre, l'articolo 1, D.Lgs. n. 471/1997, così come modificato dal D.Lgs. n. 87/2024, con riferimento alle violazioni commesse **dal 1° settembre 2024**, dispone che:

- la sanzione base è **aumentata dalla metà al doppio** (da 105% a 140%) in presenza di **condotte fraudolente** del contribuente, quale utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente (comma 3, nella versione in vigore dal 29 giugno 2024);
- la sanzione è **ridotta di 1/3** (46,6667%) se, come prevede il comma 4 (versione in vigore dal 29 giugno 2024):
  - la **maggior imposta o il minor credito accertati sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati**, e comunque complessivamente inferiori ad **€ 30.000,00;**
  - l'infedeltà è conseguenza di un **errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito**, purché il **componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito** nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente; se non vi è alcun danno erariale, la sanzione è pari ad **€ 250,00**.



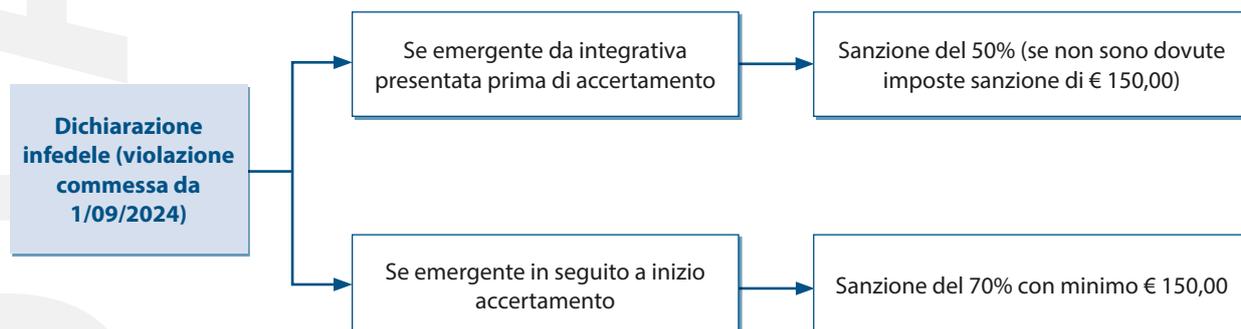
ATTENZIONE

L'art. 2, comma 1, lett. a), n. 6, D.Lgs. n. 87/2024, ha **abrogato il comma 8, art. 1, D.Lgs. n. 471/1997**, che prevedeva l'aumento della sanzione di 1/3 nelle ipotesi in cui l'omessa dichiarazione riguardasse redditi prodotti all'estero. Pertanto, a partire dalle violazioni commesse **dal 1° settembre 2024**, in presenza di infedele dichiarazione riguardate i **redditi prodotti all'estero** si applica la **sanzione ordinaria del 70%, con un minimo di € 150,00**.

La presentazione di dichiarazione infedele **può essere sanata** dal contribuente attraverso una **dichiarazione integrativa** ed applicando il **ravvedimento** ex art. 13, D.Lgs. n. 472/1997.

Stante l'introduzione, ad opera del D.Lgs. n. 87/2024, della nuova sanzione del 50% (di cui all'art. 1, comma 2-bis, D.Lgs. n. 471/1997), ai fini del ravvedimento occorre considerare quanto segue:

- se l'infedeltà della dichiarazione **emerge dalla dichiarazione integrativa, presentata entro i termini stabiliti per l'accertamento** e comunque prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, **il ravvedimento si calcola sulla sanzione del 50%** di cui al sopra richiamato nuovo comma 2-bis;
- se l'infedeltà della dichiarazione **emerge ad accertamento iniziato, il ravvedimento si calcola sulla sanzione del 70%** di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997.



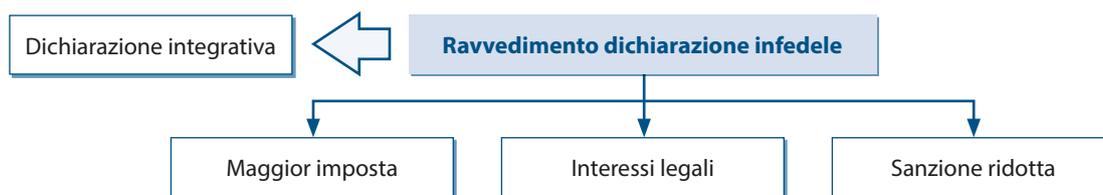
Ai sensi dell'art. 5, D.Lgs. n. 87/2024, le nuove sanzioni amministrative e il nuovo ravvedimento interessano le violazioni commesse dal 1° settembre 2024. A tal fine, con riferimento all'infedele dichiarazione, si ritiene che la data di commissione della violazione coincida con il termine di presentazione della dichiarazione da correggere. Pertanto, **le violazioni che si verificano nel Mod. REDDITI 2024**, il cui termine di presentazione è fissato al 31 ottobre 2024, sono tutte soggette alla **nuova disciplina sanzionatoria**.



ATTENZIONE

Unica eccezione è rappresentata dalla correzione del **Modello REDDITI 2024** nei 90 giorni dal termine ordinario di presentazione; ai fini del ravvedimento dell'omesso versamento dell'imposta a saldo, va considerata la disciplina previgente, posto che i termini di pagamento scadevano prima del 1° settembre 2024.

Si ricorda che il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo (o della differenza dovuta), nonché al pagamento degli **interessi legali** (con maturazione giorno per giorno) calcolati al tasso legale che, **dal 1° gennaio 2024**, è fissato nella misura del **2,5% annuo**, ai sensi del D.M. 29 novembre 2023.



Il ravvedimento di una dichiarazione infedele comporta, oltre che il pagamento dell'imposta, degli interessi e della sanzione, la presentazione della **dichiarazione integrativa di quella originaria** che deve avvenire entro il termine per usufruire della sanzione ridotta.



**ATTENZIONE**

Si ricorda che, con **Circolare 12 ottobre 2016, n. 42**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in caso di **dichiarazione integrativa da cui emerga una maggiore imposta**, con conseguente **determinazione di acconti dovuti per l'anno successivo in misura superiore**, non si applica la sanzione per carenza versamento dell'acconto, se la **dichiarazione integrativa è presentata**:

- **successivamente** al termine di versamento del **secondo acconto**;
- **prima della scadenza del termine di versamento del secondo acconto**; in tal caso, l'errato versamento del primo acconto non verrà sanzionato, se con il **secondo acconto viene versata la differenza dovuta**, calcolata con riferimento alla dichiarazione integrata.

In altre parole, **se l'importo versato per gli acconti coincide con quello determinato nella dichiarazione vigente al momento del versamento**, non si applicherà la sanzione per carenza versamento.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, la **fattispecie dell'omesso o insufficiente versamento dell'acconto** si perfeziona solo con l'inutile decorso del termine di scadenza del versamento stesso ed è **autonoma rispetto alla dichiarazione**, che semplicemente ne determina l'ammontare.



**ATTENZIONE**

Con **Circolare 18 giugno 2001, n. 59**, l'Agenzia delle Entrate ha inoltre precisato che, sia in caso errori rilevabili in sede di controllo automatizzato della dichiarazione che nel caso di infedele dichiarazione (omessa indicazione di redditi, ecc.), se la dichiarazione originaria presentava un **credito d'imposta** non richiesto a rimborso, ma utilizzato in compensazione, per il ravvedimento è necessario:

- presentare una **dichiarazione integrativa** (con esposizione del minor credito);
- versare **autonomamente il tributo dovuto** con **interessi moratori** e **sanzione ridotta**.

In sostanza l'Agenzia delle Entrate ha affermato che non è possibile ridurre direttamente il credito della dichiarazione originaria, ma è **necessario ricostruire il suddetto credito**.

Quindi, in presenza di un credito d'imposta **inesistente utilizzato in compensazione** sarà necessario determinare e versare la sanzione ridotta ai fini del ravvedimento operoso, facendo riferimento alla **sanzione prevista dal comma 5, articolo 13, D.Lgs. n. 471/1997**, che, nella versione in vigore dal 29 giugno 2024 (applicabile alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024), è **pari al 70%** (al pari di quella prevista per infedele dichiarazione).

### Ravvedimento operoso

Per le violazioni commesse a decorrere dal 1° settembre 2024, se la **dichiarazione infedele viene regolarizzata entro 90 giorni** dalla presentazione, secondo quanto previsto dalla Circolare n. 42/2016, si applica la sanzione:

- **per dichiarazione errata** (di cui all'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997) **ridotta** ex lettera a-bis), pari ad **€ 27,78 (€ 250,00 x 1/9)**;

- la **sanzione ridotta per l'eventuale omesso o insufficiente versamento**, pari:
  - al **1,3889% della maggior imposta**, se la violazione viene regolarizzata entro 90 giorni dalla scadenza del termine per il versamento;
  - al **3,125% della maggior imposta**, se la violazione viene regolarizzata oltre 90 giorni dalla scadenza del termine per il versamento e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno della violazione.

Considerato che il termine di presentazione del Mod. REDDITI 2024, per i soggetti IRPEF (ed i soggetti IRES con periodo di imposta coincidente con l'anno solare) scadeva il 31 ottobre 2024, rispetto ad essa **è possibile applicare la disciplina sopra esposta fino al 29 gennaio 2025**.



**ATTENZIONE**

Si ricorda che il **ravvedimento dell'omesso versamento dell'imposta a saldo, va effettuato in base alla disciplina previgente, considerato che i termini di pagamento scadevano prima del 1° settembre 2024**.

Di conseguenza, la sanzione ridotta relativa all'omesso/insufficiente versamento (violazioni commesse il 1/7/2024 o 31/7/2024 o 30/8/2024) sarà pari:

- all'**1,5%**, se la regolarizzazione avviene entro **90 giorni dal termine di versamento**;
- al **3,75%**, se la regolarizzazione avviene oltre **90 giorni dal termine di versamento** e comunque **entro il 31 ottobre 2025**.

Si noti che l'introduzione della nuova fattispecie sanzionatoria di cui al comma 2-bis, art. 1, D.Lgs. n. 471/1997, genera dubbi ai fini della corretta individuazione della sanzione applicabile nel caso di **ravvedimento della dichiarazione infedele entro 90 giorni**: al momento si ritengono ancora valide le indicazioni della Circolare n. 42/2016, nonostante la riforma. Sul punto si auspicano chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.



**ESEMPIO**

Un contribuente (non titolare di partita IVA) ha presentato il Mod. REDDITI PF 2024 entro il termine del 31 ottobre 2024. Tuttavia, in data 10 gennaio 2025, si accorge di aver inserito dei dati relativi ad una detrazione d'imposta di cui non può usufruire per il periodo d'imposta oggetto della dichiarazione.

Pertanto, il contribuente presenta una dichiarazione integrativa correttiva il 13 gennaio 2025 in cui corregge l'errore.

Il contribuente, oltre a presentare la dichiarazione integrativa, dovrà anche versare la sanzione ridotta per infedele dichiarazione pari ad € 27,78 (1/9 di € 250,00), in quanto ha regolarizzato la propria situazione entro 90 giorni dalla violazione (entro il 29 gennaio 2025).

Inoltre, dovrà versare la sanzione ridotta per omesso versamento pari al 3,75% (1/8 di 30%) della maggior imposta dovuta a saldo (determinata dalla non spettanza della detrazione d'imposta), oltre agli interessi legali nella misura del 2,5%.

Ponendo che il contribuente debba versare una maggiore imposta pari a € 136,00, si ravvede in data 13 gennaio 2025.

Saldo maggiore IRPEF da versare (1/7/2024) € 136,00

**Interessi** periodo 2/7/2024 - 13/01/2025 € 1,83  
(€ 136,00 x 2,5%<sup>(\*)</sup> x 196/365)

**Sanzione del 3,75%** (lett. b), art. 13, D.Lgs. n. 472/97, € 5,10  
nella versione in vigore fino al 28 giugno 2024)

(\*) Si noti che è stato utilizzato il tasso di riferimento per l'anno 2024; tuttavia, nel caso in cui il tasso venga modificato, a partire dal 1° gennaio 2025, gli interessi per il periodo 1-13 gennaio andranno calcolati all'eventuale nuova misura del tasso legale.

**ATTENZIONE**

Nel Modello F24 deve inoltre essere indicata la **sanzione relativa all'infedele dichiarazione, pari a € 27,78.**

Il Modello F24, da presentare il 13 gennaio 2025, sarà così compilato:

SEZIONE ERARIO										
		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati				
		4001	0101	2023	136,00					
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>		8911		2023	27,78					
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>		8901		2023	5,10					
<b>ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</b>		1989		2023	1,83					
codice ufficio	codice atto									
					<b>TOTALE A</b>	<b>170,71B</b>				<b>SALDO (A-B)</b>
										<b>170,71</b>

I percorsi on-line per l'aggiornamento professionale dei  
collaboratori di studio

## ADEMPIMENTI ANTIRICICLAGGIO

Incrementare l'autonomia e un approccio  
propositivo di dipendenti e collaboratori

## CONTABILITÀ

Le basi per il collaboratore

## CONTABILITÀ

Perfezionamento delle competenze

## CONTROLLO DI GESTIONE

Le basi della gestione dei costi al budget

**ACCEDI AL  
FINANZIAMENTO!**

Contattaci e scopri come  
ottenere il rimborso

Agli abbonati SEAC è riservato uno sconto sui nostri corsi.  
Chiamaci allo 06. 20976779 o scrivici a [info.cefor@seac.it](mailto:info.cefor@seac.it)



# SOFTWARE CONTABILITÀ

*Il Software Contabilità per lo studio che parla in chiave digitale e ti offre un'analisi di Business Intelligence sull'**andamento delle tue attività**.*



I nostri applicativi offrono tutto ciò che serve per gestire il **servizio di gestione contabile** delle aziende lungo l'anno fiscale, fino alla redazione del bilancio e la compilazione e l'invio dei modelli dichiarativi, per lo studio professionale, i Centri di Assistenza Fiscale e le Società di Servizi.

#### **Dalla contabilità alle dichiarazioni annuali:**

- Conformità fiscale
- Bilanci sotto controllo
- Risparmio di tempo e risorse
- Sempre in sicurezza

**Scegli la soluzione SEAC per i commercialisti**



# DICEMBRE 2024

DOMENICA	1	
LUNEDÌ	2	
MARTEDÌ	3	
MERCOLEDÌ	4	
GIOVEDÌ	5	
VENERDÌ	6	
SABATO	7	
DOMENICA	8	
LUNEDÌ	9	
MARTEDÌ	10	
MERCOLEDÌ	11	
GIOVEDÌ	12	
VENERDÌ	13	
SABATO	14	
DOMENICA	15	
LUNEDÌ	16	

## NOVEMBRE 2024

1 Venerdì	9 Sabato	17 Domenica	25 Lunedì
2 Sabato	10 Domenica	18 Lunedì	26 Martedì
3 Domenica	11 Lunedì	19 Martedì	27 Mercoledì
4 Lunedì	12 Martedì	20 Mercoledì	28 Giovedì
5 Martedì	13 Mercoledì	21 Giovedì	29 Venerdì
6 Mercoledì	14 Giovedì	22 Venerdì	30 Sabato
7 Giovedì	15 Venerdì	23 Sabato	
8 Venerdì	16 Sabato	24 Domenica	

## SCADENZE

**2 Lun** **LIBRO UNICO:** registrazioni relative al mese di ottobre 2024

**REGOLARIZZAZIONE MAGAZZINO:** versamento II rata 50% imposta sostitutiva regolarizzazione magazzino

**RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI ALL'1.1.2024:** redazione / asseverazione della perizia di stima e versamento dell'imposta sostitutiva dovuta in unica soluzione / I rata

**IMPOSTA DI BOLLO:** versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche per il III trimestre 2024 nonché versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche per il I e II trimestre 2024 da parte dei contribuenti per cui l'imposta risultava complessivamente inferiore ad € 5.000

**FASI:** versamento contributi integrativi dirigenti industriali (IV trimestre 2024)

**DENUNCIA UNIEMENS:** denuncia telematica delle retribuzioni e dei contributi (INPS - ex INPDAP - ex ENPALS - ex DMAG) di ottobre 2024

**CONTRIBUTI IVS ARTIGIANI E COMMERCianti:** versamento II rata acconto 2024 sul reddito eccedente il minimale

**GESTIONE SEPARATA INPS - PROFESSIONISTI:** versamento II rata acconto previdenziale 2024 da parte dei professionisti iscritti alla gestione separata INPS

**LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA:** trasmissione telematica dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche IVA relative al III trimestre 2024

**ACCONTI IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP:** versamento della II o unica rata d'acconto per l'anno 2024, di IRPEF, IVIE, IVAFE, IRES, IRAP, cedolare secca, imposta sostitutiva minimi/forfetari

**16 Lun** **ADDITIONALI:** versamento addizionali regionale/comunale su redditi da lavoro dipendente (novembre 2024)

**RITENUTE CONDOMINIO:** versamento delle ritenute operate nel periodo giugno - ottobre complessivamente inferiori a € 500, unitamente a quelle operate in novembre

**TFR - IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLA RIVALUTAZIONE:** versamento dell'acconto sulle rivalutazioni del TFR maturate nell'anno 2024

### CONTRIBUTI PREVIDENZIALI:

- ◆ versamento contributi mese di novembre 2024:
  - INPS: lavoratori dipendenti
  - INPS → Gestione ex ENPALS: lavoratori dello spettacolo
  - INPS → Gestione ex INPGI: giornalisti professionisti
  - Gestione separata INPS committenti
- ◆ versamento all'INPS dei contributi per la manodopera agricola relativi al II trimestre 2024

## DICEMBRE 2024

MARTEDÌ	17	
MERCOLEDÌ	18	
GIOVEDÌ	19	
VENERDÌ	20	
SABATO	21	
DOMENICA	22	
LUNEDÌ	23	
MARTEDÌ	24	
MERCOLEDÌ	25	
GIOVEDÌ	26	
VENERDÌ	27	
SABATO	28	
DOMENICA	29	
LUNEDÌ	30	
MARTEDÌ	31	

## SCADENZE

**IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI:** versamento imposta mese di novembre 2024

**RITENUTE:** versamento ritenute su redditi da lavoro dipendente e assimilati, lavoro autonomo, provvigioni, corrispettivi per contratti d'appalto nei confronti dei condomini nonché sull'ammontare dei canoni/corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve (novembre 2024)

**IVA:** liquidazione e versamento (mese di novembre 2024)

**IMU:** versamento a saldo anno 2024

**IMU ENC:** versamento II rata 2024

20 Ven **RAVVEDIMENTO SPECIALE:**

- ♦ versamento VIII rata per la regolarizzazione delle violazioni riferite alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e periodi d'imposta precedenti
- ♦ versamento IV rata per la regolarizzazione delle violazioni riferite alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022

**SANATORIA RATE ISTITUTI DEFINITORI:** versamento VIII rata per la regolarizzazione dell'omesso / insufficiente versamento delle somme dovute per gli istituti definitivi (comma 219, Legge n. 197/2022)

**DEFINIZIONE LITI FISCALI PENDENTI:** versamento VII rata degli importi dovuti

27 Ven **IVA:** versamento acconto 2024 da parte dei contribuenti mensili, trimestrali e trimestrali speciali

**ELENCHI INTRASTAT:** presentazione contribuenti mensili (novembre 2024)

31 Mar **LIBRO UNICO:** registrazioni relative al mese di novembre 2024

**PREVIDENZA INTEGRATIVA:** comunicazione al fondo di previdenza integrativa/compagnia di assicurazione dell'ammontare dei contributi versati e non dedotti nel Mod. REDDITI o 730/2024

**DENUNCIA UNIEMENS:** denuncia telematica delle retribuzioni e dei contributi (INPS - ex INPDAP - ex ENPALS - ex DMAG) di novembre 2024

**DICHIARAZIONE IOSS:** dichiarazione IVA IOSS relativa al mese precedente

## GENNAIO 2025

1 Mercoledì	9 Giovedì	17 Venerdì	25 Sabato
2 Giovedì	10 Venerdì	18 Sabato	26 Domenica
3 Venerdì	11 Sabato	19 Domenica	27 Lunedì
4 Sabato	12 Domenica	20 Lunedì	28 Martedì
5 Domenica	13 Lunedì	21 Martedì	29 Mercoledì
6 Lunedì	14 Martedì	22 Mercoledì	30 Giovedì
7 Martedì	15 Mercoledì	23 Giovedì	31 Venerdì
8 Mercoledì	16 Giovedì	24 Venerdì	

# GENNAIO 2025

MERCOLEDÌ	1	
GIOVEDÌ	2	
VENERDÌ	3	
SABATO	4	
DOMENICA	5	
LUNEDÌ	6	
MARTEDÌ	7	
MERCOLEDÌ	8	
GIOVEDÌ	9	
VENERDÌ	10	SCADENZA
SABATO	11	
DOMENICA	12	
LUNEDÌ	13	
MARTEDÌ	14	
MERCOLEDÌ	15	SCADENZA
GIOVEDÌ	16	SCADENZA

## DICEMBRE 2024

1 Domenica	9 Lunedì	17 Martedì	25 Mercoledì
2 Lunedì	10 Martedì	18 Mercoledì	26 Giovedì
3 Martedì	11 Mercoledì	19 Giovedì	27 Venerdì
4 Mercoledì	12 Giovedì	20 Venerdì	28 Sabato
5 Giovedì	13 Venerdì	21 Sabato	29 Domenica
6 Venerdì	14 Sabato	22 Domenica	30 Lunedì
7 Sabato	15 Domenica	23 Lunedì	31 Martedì
8 Domenica	16 Lunedì	24 Martedì	

## SCADENZE

**10 Ven** **INPS:** versamento contributi previdenziali per il personale domestico (IV trimestre 2024)  
**FONDO M. NEGRI, M. BESUSSO E A. PASTORE:** versamento dei contributi di previdenza e assistenza integrativa (IV trimestre 2024)

**15 Mer** **MODELLO 730 – ASSISTENZA FISCALE PRESTATATA DAL SOSTITUTO:** il sostituto d'imposta comunica se intende prestare assistenza fiscale diretta

**16 Gio** **RITENUTE CONDOMINIO:** versamento ritenute operate nel mese di dicembre 2024 da parte del condominio  
**IVA:** liquidazione e versamento (mese di dicembre 2024)  
**CONTRIBUTI PREVIDENZIALI:**

- ♦ versamento contributi relativi al mese di dicembre 2024:
  - INPS: lavoratori dipendenti
  - INPS → Gestione ex ENPALS: lavoratori dello spettacolo
  - INPS → Gestione ex INPGI: giornalisti professionisti
  - Gestione separata INPS: committenti
- ♦ versamento all'INPS dei contributi per i coltivatori diretti, coloni e mezzadri e imprenditori agricoli professionali, relativi al IV trimestre 2024

**IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI:** versamento imposta mese di dicembre 2024

**RITENUTE:** versamento ritenute su redditi da lavoro dipendente e assimilati, lavoro autonomo, provvigioni, corrispettivi per contratti d'appalto nei confronti dei condomini nonché sull'ammontare dei canoni/corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve (dicembre 2024)

## GENNAIO 2025

VENERDÌ	17	
SABATO	18	
DOMENICA	19	
LUNEDÌ	20	
MARTEDÌ	21	
MERCOLEDÌ	22	
GIOVEDÌ	23	
VENERDÌ	24	
SABATO	25	
DOMENICA	26	
LUNEDÌ	27	
MARTEDÌ	28	
MERCOLEDÌ	29	
GIOVEDÌ	30	
VENERDÌ	31	

## SCADENZE

**20 Lun** **PREVINDAI E PREVINDAPI:** versamento contributi integrativi per dirigenti industriali (IV trimestre 2024)

**27 Lun** **ELENCHI INTRASTAT:** presentazione contribuenti mensili (dicembre 2024) e trimestrali (IV trimestre 2024)

**31 Ven** **FATTURE ELETTRONICHE:** termine ultimo per la conservazione digitale delle fatture elettroniche 2023

**REGISTRI CONTABILI:** stampa o conservazione digitale del libro giornale, mastro, inventari, registri IVA e registro dei beni ammortizzabili relativi al 2023; in alternativa, è possibile stampare i registri solo a seguito della richiesta avanzata in sede di controllo (art. 7, comma 4-quater, D.L. n. 357/1994)

**CONSERVAZIONE DIGITALE DICHIARAZIONI FISCALI:** termine entro cui effettuare la conservazione digitale delle dichiarazioni fiscali relative al 2022 ai sensi del D.M. 17.6.2014

**TRASMISSIONE DATI AL SISTEMA TS:** trasmissione dei documenti di spesa pagati nel periodo 1.7 - 31.12.2024

**DICHIARAZIONE OSS/IOSS:** dichiarazione IVA IOSS relativa al mese precedente e dichiarazione IVA OSS relativa al trimestre precedente

**IMPOSTA DI BOLLO:** termine entro cui effettuare le modifiche all'Elenco B predisposto dall'Agenzia delle entrate e relativo alle fatture del IV trimestre 2024

**AUTOTRASPORTATORI:** presentazione all'Agenzia delle Dogane dell'istanza relativa al IV trimestre 2024 per il rimborso/compensazione del maggior onere derivante dall'incremento dell'accisa sul gasolio

**LIBRO UNICO:** registrazioni relative al mese di dicembre 2024

**COLLOCAMENTO OBBLIGATORIO:** invio del prospetto informativo

**DENUNCIA UNIEMENS:** denuncia telematica delle retribuzioni e dei contributi (INPS - ex INPDAP - ex ENPALS - ex DMAG) di dicembre 2024

## FEBBRAIO 2025

1 Sabato	9 Domenica	17 Lunedì	25 Martedì
2 Domenica	10 Lunedì	18 Martedì	26 Mercoledì
3 Lunedì	11 Martedì	19 Mercoledì	27 Giovedì
4 Martedì	12 Mercoledì	20 Giovedì	28 Venerdì
5 Mercoledì	13 Giovedì	21 Venerdì	
6 Giovedì	14 Venerdì	22 Sabato	
7 Venerdì	15 Sabato	23 Domenica	
8 Sabato	16 Domenica	24 Lunedì	