
Circolare per il Cliente 17 ottobre 2024

IN BREVE

- Pubblicata in Gazzetta Ufficiale la Riforma fiscale su successioni, donazioni e registro
- Il nuovo ravvedimento speciale (o "tombale") per i soggetti ISA che aderiscono al CPB
- Rimborso IVA del terzo trimestre 2024: modello TR da trasmettere entro il 31 ottobre
- Precompilata anche per la sanatoria prevista dal concordato
- Rateizzazione cartelle di pagamento: aggiornata la guida delle Entrate
- Le FAQ dell'Agenzia delle Entrate sul CPB
- Concordato preventivo biennale: adesione con dichiarazione correttiva entro il 31 ottobre
- Antiriciclaggio e titolare effettivo: il documento di ricerca del CNDCEC
- Domicilio digitale speciale: le regole per eleggerlo, variarlo o revocarlo
- La certificazione del bilancio delle PMI innovative

APPROFONDIMENTI

- La Riforma fiscale su successioni, donazioni e registro
- Il rimborso IVA del terzo trimestre 2024

PRINCIPALI SCADENZE

IN BREVE

IMPOSTE INDIRETTE

Pubblicata in Gazzetta Ufficiale la Riforma fiscale su successioni, donazioni e registro

D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 2 ottobre 2024, n. 231 il D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139 di attuazione della delega fiscale (Legge n. 111/2023) relativamente alle imposte indirette diverse dall'IVA.

Il D.Lgs., che entra in vigore dal 1° gennaio 2025, non solo semplifica le **procedure di calcolo e liquidazione** delle suddette imposte, ma introduce anche modifiche sostanziali nella gestione dei **trasferimenti d'azienda in ambito familiare** e nella **tassazione dei trust**.

Vedi l'Approfondimento

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

Il nuovo ravvedimento speciale (o “tombale”) per i soggetti ISA che aderiscono al CPB

D.L. 9 agosto 2024, n. 113, convertito dalla Legge 7 ottobre 2024, n. 143, art. 2-quater

Il 9 ottobre 2024 è entrata in vigore la Legge 7 ottobre 2024, n. 143, di conversione del D.L. 9 agosto 2024, n. 113, che prevede la possibilità, per i soli contribuenti ISA che aderiscono al concordato preventivo biennale, di **definire in via agevolata i periodi di imposta dal 2018 al 2022**.

I contribuenti soggetti agli ISA e che sceglieranno di aderire al concordato preventivo biennale potranno quindi mettersi al riparo anche dagli accertamenti sulle annualità pregresse ancora accertabili (2018-2022), tramite il versamento una imposta sostitutiva. Per quanto riguarda le imposte sui redditi e l'IRAP verrebbe inibita ogni possibilità di rettifica del reddito dichiarato; per quanto riguarda l'IVA, per evitare una procedura di infrazione UE, verrebbe inibita solo la possibilità di procedere con accertamenti analitico induttivi.

Il regime del cosiddetto “ravvedimento tombale” consiste nel **versamento di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive**, che andrà calcolata, per i periodi d'imposta dal 2018 al 2022, in ragione del risultato ottenuto, per ciascuna annualità, dagli indici sintetici di affidabilità fiscale (il “voto ISA”).

In particolare, il voto ISA indicherà:

- la percentuale da applicare al reddito d'impresa o di lavoro autonomo e al valore della produzione IRAP dichiarato in relazione all'anno per cui si sceglie di aderire per ottenere così la base imponibile dell'imposta sostitutiva;
- l'aliquota da applicare per l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.

La **base imponibile** sarà determinata secondo le seguenti percentuali di incremento variabili in base al voto ISA di ciascun anno e sarà:

- 5% per i soggetti con punteggio ISA pari a 10;
- 10% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore ad 8 e inferiore a 10;
- 20% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 6 e inferiore a 8;
- 30% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 4 e inferiore a 6;
- 40% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 3 e inferiore a 4;
- 50% per i soggetti con punteggio ISA inferiore a 3.

L'**aliquota dell'imposta sostitutiva** da applicare all'incremento del reddito d'impresa o di lavoro autonomo calcolato come sopra, sarà anch'essa variabile in base al voto ISA e sarà:

- 10%, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 8;
- 12%, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;
- 15%, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è inferiore a 6.

Ai fini IRAP, sull'ammontare di base imponibile calcolato applicando le medesime regole al valore della produzione, si applicherà invece un'imposta sostitutiva del 3,9%.

L'imposta sostitutiva complessivamente dovuta sarà poi ridotta del 30% con riferimento alle annualità 2020 e 2021 (per tener conto della pandemia Covid), ma l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali non potrà essere inferiore a 1.000 euro per ciascun anno di adesione.

In sintesi questa opzione:

- spetta esclusivamente ai soggetti ISA e ne sono quindi esclusi i contribuenti forfetari e i contribuenti che superano i limiti di ricavi previsti per l'applicazione degli ISA;
- richiede l'adesione alla proposta di CPB 2024-2025;
- può essere effettuata anche solo per alcune annualità, a scelta del contribuente;
- non prevede il versamento di interessi/sanzioni;
- perde ogni effetto in caso di decadenza dal CPB;
- copre da:
 - accertamenti analitici sui redditi/IRAP;
 - accertamenti analitico induttivi sui redditi/IRAP e IVA (per esempio il cosiddetto "tovagliometro" per i ristoratori);
 - accertamenti induttivi sui redditi/IRAP;
 - accertamenti sintetici sui redditi/IRAP.

L'imposta sostitutiva dovuta potrà essere **versata in unica soluzione entro il 31 marzo 2025, oppure in un massimo di 24 rate mensili** di pari importo maggiorate di interessi calcolati al tasso legale, con prima rata da versare sempre entro il 31 marzo 2025.

Il versamento di una rata in ritardo, ma entro il termine di versamento della rata successiva, non fa decadere dalla sanatoria.

Il pagamento del debito integrale mediante un'unica soluzione o della prima rata non deve essere successivo alla notifica di processi verbali di constatazione, di schemi di atto di accertamento o di atti di recupero di crediti inesistenti.

Segnaliamo che sono stati anche modificati i **termini per gli accertamenti**:

- per i soggetti ISA che aderiranno al CPB, ma non anche al ravvedimento "tombale", i termini di decadenza dell'accertamento in scadenza il 31 dicembre 2024 sono prorogati al 31 dicembre 2025;
- per coloro che aderiranno al CPB e anche al ravvedimento "tombale", i termini sono prorogati fino al 31 dicembre 2027, seppur con i limiti impliciti nell'adesione.

Tutte le nuove proroghe degli accertamenti (a prescindere dall'adesione o meno al ravvedimento) riguardano anche l'IVA e non solo le imposte sui redditi e l'IRAP.

IVA

Rimborso IVA del terzo trimestre 2024: modello TR da trasmettere entro il 31 ottobre

I contribuenti IVA che hanno realizzato nel trimestre solare un'**eccedenza di imposta detraibile superiore a 2.582,28 euro** e che intendono chiedere in tutto o in parte il rimborso di questa somma (o l'utilizzo in compensazione per pagare anche altri tributi, contributi e premi), devono presentare il modello TR entro la fine del mese successivo, quindi entro il 31 ottobre per il III trimestre dell'anno.

La presentazione dell'istanza deve avvenire telematicamente e l'utilizzo del credito per importi superiori a 5.000 euro deve avvenire, salvo apposizione del visto di conformità, a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione dell'istanza.

Vedi l'Approfondimento

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

Precompilata anche per la sanatoria prevista dal concordato

Nell'ambito del concordato preventivo biennale è prevista anche la sanatoria precompilata. È presente, dal 14 ottobre, nel cassetto fiscale delle partite IVA una **tabella con i dati di base e il calcolo dell'imposta sostitutiva con cui si potranno sanare i conti con il Fisco relativi agli anni 2018-2022**, come previsto dal correttivo introdotto in sede di conversione del decreto "Omnibus".

I dati del ravvedimento "tombale" riservato a chi aderisce al concordato sono **in formato elaborabile (.csv)**, e possono quindi essere scaricati e utilizzati anche dal professionista che assiste il contribuente. Il tutto è completato da una Guida alla lettura per rendere più fruibile il tutto.

Gli obiettivi dell'Amministrazione finanziaria sono due: da un lato quello di rendere evidenti i vantaggi offerti dal Fisco a chi aderisce al concordato, per rendere quindi ancora più diretta la "promozione" della nuova intesa biennale, dall'altro lato, il fatto che i calcoli siano già stati predisposti e siano quindi pronti all'uso vuole superare le richieste sulla proroga della scadenza del 31 ottobre.

Per ricevere le nuove tabelle, almeno in questa prima fase, occorrerà aver presentato almeno per uno degli anni interessati il modello ISA precompilato.

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

Rateizzazione cartelle di pagamento: aggiornata la guida delle Entrate

Agenzia delle Entrate, Guida sulla rateizzazione delle cartelle di pagamento

Tra le possibilità a disposizione dei contribuenti che vogliono mettersi in regola con il versamento delle somme richieste da AdeR in avvisi e cartelle di pagamento, ma non riescono a pagare in un'unica soluzione, è prevista la **rateizzazione delle somme**.

I contribuenti possono chiedere ad Agenzia delle entrate-Riscossione di rateizzare le somme da versare in base all'ammontare del debito e alle condizioni economiche dichiarate o documentate.

Le rateizzazioni possono essere concesse per una **durata massima di 6 anni in caso di rateizzazione ordinaria, e 10 anni, in caso di rateizzazione straordinaria**, prorogabili, e compatibilmente con il limite minimo di 50 euro a rata.

Nella Guida sulla rateizzazione delle cartelle di pagamento pubblicata dall'Agenzia delle Entrate, aggiornata a settembre 2024, tutte le informazioni utili su come e quando è possibile richiedere di rateizzare il debito: quali somme sono rateizzabili, come presentare la domanda, le modalità di pagamento delle rate e gli effetti della rateizzazione o dell'eventuale decadenza.

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

Le FAQ dell'Agenzia delle Entrate sul CPB

Agenzia delle Entrate, FAQ Concordato Preventivo Biennale (CPB)

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato alcune FAQ in tema di concordato preventivo biennale, che rispondono, a seconda dei casi, a interrogativi generici o mirati proposti da contribuenti e professionisti in merito all'applicazione del nuovo istituto di *compliance*. Le "risposte alle domande più frequenti" sono consultabili sia nella sezione del sito dedicata al concordato preventivo biennale per i contribuenti ISA sia in quella relativa concordato per i contribuenti forfetari. Ricordiamo che risposte a ulteriori quesiti sono disponibili nella circolare n. 18/E del 17 settembre 2024.

L'opzione per il pagamento dell'imposta sostitutiva sul maggior reddito concordato da parte dei contribuenti ISA può essere esercitata anche per una sola delle annualità interessate dal concordato preventivo biennale. Il contribuente forfetario che supera la soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi nel 2023, ma applica gli ISA può accedere al concordato.

Uno dei dubbi risolti riguarda l'**opzione per i soggetti ISA** che consente di **assoggettare a imposta sostitutiva sul reddito, addizionali comprese, la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dal CPB che eccede quanto dichiarato nell'anno precedente** a quelli interessati dalla proposta

dell'Amministrazione finanziaria, rettificato in base agli artt. 15 e 16 del D.Lgs. n. 13/2024 (art. 20-*bis* dello stesso decreto).

A precisa domanda, l'Agenzia conferma che la scelta può essere esercitata anche per una sola delle due annualità. In un'altra risposta sul medesimo regime opzionale, l'Agenzia spiega inoltre **come** procedere per **portare in diminuzione le perdite fiscali pregresse**.

Un altro quesito chiede se sono estendibili anche ai **collaboratori dell'impresa familiare** i chiarimenti forniti con la circolare n. 18/E/2024, secondo cui il versamento della maggiorazione o dell'imposta sostitutiva derivanti dal concordato deve essere effettuato *pro quota* dai singoli soci o associati (artt. 5, 115 e 116 TUIR).

La risposta è positiva ed è contenuta nella relazione illustrativa al decreto delegato che disciplina l'istituto, la quale, in tema di impresa familiare, precisa che *"l'importo minimo pari a euro 2.000 sarà dichiarato dai partecipanti in ragione delle proprie quote di partecipazione alla stessa, tenuto conto di quanto disposto rispettivamente dagli articoli 230-bis del codice civile e 5 del TUIR"*. Pertanto, la maggiorazione o l'imposta sostitutiva deve essere versata dai collaboratori dell'impresa familiare *pro quota*.

Tra le FAQ dedicate a coloro che applicano il **regime forfetario** una fa riferimento all'ipotesi in cui il contribuente forfetario, superando la soglia di 100mila euro di ricavi o compensi nel 2023, nello stesso anno applica gli ISA. In tal caso, precisa l'Agenzia, il contribuente può accedere al concordato.

Per quanto riguarda le **condizioni di accesso** e le **cause di esclusione dall'istituto**, in una domanda si fa riferimento all'ipotesi in cui il contribuente, nell'esercizio d'impresa o di arti e professioni, abbia conseguito redditi o quote di redditi esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile (in tutto o in parte), in misura superiore al 40% del reddito derivante dalle richiamate attività. Come previsto dall'art. 11 del decreto CPB, ricorda l'Agenzia, tale ipotesi è considerata una delle cause di esclusione dall'accesso al concordato.

La relativa risposta precisa che tra le categorie per le quali si configura questa esclusione rientrano:

- le imprese che esercitano la pesca costiera e quelle che esercitano la pesca nelle acque interne e lagunari, il cui reddito d'impresa non concorre alla base imponibile nella misura del 64% (art. 2, comma 2, della Legge n. 203/2008);
- i docenti e i ricercatori che beneficiano dello specifico regime agevolativo a seguito del rientro in Italia, che prevede un'esenzione del 90% del proprio reddito di lavoro autonomo (art. 44 del D.L. n. 78/2010).

Con riferimento alla possibilità di accedere al concordato per i contribuenti il cui debito residuo, compresi interessi e sanzioni, sia inferiore a 5.000 euro (art. 10 del decreto CPB), l'Agenzia chiarisce che nel calcolo per la determinazione del tetto stabilito devono essere considerati complessivamente sia i debiti per tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate sia i debiti contributivi. Non concorrono invece a tale soglia i debiti oggetto di provvedimenti di sospensione o di rateazione, fino a decadenza dei relativi benefici, secondo le specifiche disposizioni applicabili.

L'Agenzia ribadisce inoltre che, ai fini della applicazione del CPB, si debbano considerare omesse le dichiarazioni trasmesse oltre i 90 giorni dal termine di presentazione. Come previsto dal decreto CPB, infatti, una delle condizioni ostative per l'accesso al nuovo istituto di **compliance** è rappresentata dalla mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno dei tre periodi di imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato.

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

Concordato preventivo biennale: adesione con dichiarazione correttiva entro il 31 ottobre

Agenzia delle Entrate, Circolare 17 settembre 2024, n. 18/E

Il contribuente, che abbia già presentato la dichiarazione per il periodo d'imposta 2023 senza accettare la proposta di concordato preventivo biennale, può formalizzare successivamente l'adesione all'istituto presentando una dichiarazione correttiva entro il 31 ottobre.

Il chiarimento è contenuto nella circolare n. 18/E dello scorso 17 settembre, tramite la quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito istruzioni sul concordato preventivo biennale, delineando le linee guida generali e illustrando le regole specifiche sia per i contribuenti forfetari che per quelli che adottano gli Indici sintetici di affidabilità (ISA).

L'Agenzia, in particolare, ricorda che, per il primo anno di applicazione dell'istituto, il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, ossia entro il 31 ottobre 2024, e precisa che **nulla osta ad aderire alla proposta di concordato attraverso una dichiarazione correttiva nei termini presentata entro il 31 ottobre 2024**, tenuto conto che, per il solo primo anno di applicazione dell'istituto, tale termine coincide con quello previsto per l'adesione al CPB (art. 9, comma 3, D.Lgs. n. 13/2024).

ANTIRICICLAGGIO

Antiriciclaggio e titolare effettivo: il documento di ricerca del CNDCEC

CNDCEC, Documento di ricerca "L'individuazione del titolare effettivo nelle società e negli enti di diritto privato"

I criteri per l'individuazione del titolare effettivo dovevano già essere chiari da anni, poi l'obbligo della comunicazione al Registro dei titolari effettivi ha fatto sollevare numerosi dubbi ai quali è stata data non univoca risposta.

Il CNDCEC ha pubblicato il 1° ottobre 2024 un documento di ricerca sull'individuazione del titolare effettivo nelle società e negli enti di diritto privato di 35 pagine che tiene conto delle FAQ pubblicate dal Dipartimento del Tesoro del MEF con la Banca d'Italia e la UIF il 20 novembre 2023 e dei più recenti orientamenti in materia.

Il documento aggiunge che le disposizioni sul titolare effettivo di cui all'art. 20 del D.Lgs. n. 231/2007 saranno presto modificate dal nuovo Regolamento adottato dal Parlamento europeo lo scorso 24 aprile.

Le **informazioni sul titolare effettivo devono essere rese dal cliente**, dopodiché il professionista procederà al riscontro tramite la consultazione del Registro dei titolari effettivi poiché l'art. 6, comma 5, del D.M. n. 55/2022 stabilisce che i soggetti obbligati accreditati al Registro segnaleranno alla Camera di commercio competente eventuali difformità tra le informazioni sulla titolarità effettiva ottenute dalla consultazione del Registro dei titolari effettivi e quelle acquisite in sede di adeguata verifica della clientela e che è obbligo del professionista conservare la prova dell'avvenuta consultazione del Registro.

In particolare, le tabelle riportate a pagina 9 e 10 indicano i criteri per determinare la titolarità effettiva (ad esempio la titolarità diretta di una partecipazione superiore al 25% da parte di una persona fisica per le società di capitali).

Il paragrafo 3.2 tratta dell'**individuazione del titolare effettivo nelle società di persone**, nelle quali il titolare effettivo è colui che ha conferito nel capitale quote superiori al 25% e, nel caso di ripartizione degli utili non proporzionale, anche i soci che hanno diritto ad utili e perdite in misura superiore al 25% (nel caso di società in accomandita semplice indipendentemente dal fatto che il socio sia accomandatario od accomandante).

Sulla proprietà diretta si esemplifica che in una società composta da tre soci con quote del 33% ciascuno detenute da due soci ed una quota del 34% detenuta dal terzo socio, tutti e tre i soci sono da considerarsi titolari effettivi.

Il paragrafo 3.3.2 tratta invece del **titolare effettivo da individuarsi attraverso il controllo**, indicando che la soglia di partecipazione rilevante, cioè il supero del 25%, è detenuto direttamente e/o indirettamente e cioè per il tramite di società controllate, società fiduciarie o per interposta persona o in virtù di partecipazioni dirette e indirette.

In merito alla catena di controllo vengono formulati i seguenti esempi:

Esempio 1

ALFA S.r.l.

- soci due persone fisiche A e B con quote del 20% ciascuna;
- socia la BETA S.p.A. con quote del 60% – la BETA è partecipata da tre soci, una S.r.l. unipersonale (D) per il 45%, per il 45% da una persona fisica (E) e per il 10% da altra persona fisica (F).

Titolare effettivo risulta essere il socio unico della S.r.l. unipersonale D e la persona fisica E, in quanto hanno voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante su BETA S.p.A. e quindi indirettamente su ALFA S.r.l.

Esempio 2

ALFA S.r.l.

Tre soci: A persona fisica 5%, B persona giuridica 25%, C persona giuridica 70%.

La persona giuridica C ha una quota superiore al 25% – in C vi sono tre persone fisiche, una (A) che detiene il 10%, una (B) il 39% ed una (C) il 51%.

Il titolare effettivo di ALFA è la persona fisica C che detiene la maggioranza dei voti della controllante e quindi esercita il controllo sulla controllata ALFA.

Nel documento sono presenti ulteriori esemplificazioni e chiarimenti (ad esempio nei condomini il titolare effettivo viene individuato nell'amministratore), l'individuazione del titolare effettivo nei TRUST, le interposizioni fittizie.

In materia di procedure concorsuali ribadisce il documento che il curatore va identificato quale esecutore e non quale titolare effettivo che, semmai, andrebbe individuato al soggetto sottoposto alla procedura.

In materia di associazioni/fondazioni dotate di personalità giuridica ai sensi del D.P.R. n. 361/2000 il documento reputa – esattamente secondo noi – che quelle iscritte nel RUNTS con riconoscimento di personalità giuridica debbano adempiere agli obblighi di comunicazione del titolare effettivo.

ADEMPIMENTI

Domicilio digitale speciale: le regole per eleggerlo, variarlo o revocarlo

Agenzia delle Entrate, Provvedimento 7 ottobre 2024, n. 379575

Con Provvedimento del 7 ottobre l'Agenzia delle Entrate ha disposto:

- le modalità di **comunicazione, variazione e revoca**, tramite i servizi online dell'Agenzia delle Entrate, dei dati relativi al domicilio digitale speciale presso cui ricevere la notifica degli atti e le comunicazioni della stessa Agenzia e dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione;
- le modalità di **conferma o revoca dell'indirizzo PEC eventualmente già comunicato per la notificazione degli atti**, ai sensi dell'art. 60-ter, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973.

Il domicilio digitale speciale eletto sarà utilizzato dall'Agenzia delle Entrate e dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione per eseguire la notifica dei propri atti ed effettuare l'invio delle proprie comunicazioni anche qualora sia presente un diverso domicilio digitale nell'INAD.

Il domicilio digitale speciale presso il quale ricevere sia gli atti, gli avvisi e i provvedimenti che per legge devono essere notificati, sia gli atti e le comunicazioni per i quali la legge non prescrive la notificazione, potrà essere eletto tramite un'apposita funzionalità disponibile a breve nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

La data di rilascio del servizio per comunicare tale domicilio digitale speciale, di cui si è titolari, sarà resa nota con apposita comunicazione pubblicata sul sito della stessa Agenzia.

Dopo aver richiesto il domicilio digitale speciale, l'Agenzia delle Entrate invierà, al domicilio digitale speciale indicato, un messaggio contenente un codice di validazione per verificarne l'esistenza e l'effettiva disponibilità per il richiedente. L'inserimento del codice di validazione all'interno dell'area riservata dell'utente concluderà positivamente la verifica.

Termini e modalità per trasferire i domicili digitali speciali, comunicati all'Agenzia delle Entrate, nell'elenco dei domicili di piattaforma diversificati, saranno stabiliti con successivo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, d'intesa con il Dipartimento per la trasformazione digitale.

BILANCIO

La certificazione del bilancio delle PMI innovative

Il bilancio d'esercizio delle PMI innovative deve essere **certificato da un revisore contabile o da una società di revisione**. Il bilancio deve essere portato in approvazione con la certificazione e con gli altri atti e relazioni connesse. La relazione di certificazione deve essere allegata all'istanza di deposito del bilancio d'esercizio.

La nomina dell'organo di revisione è obbligatoria, pertanto la revisione da volontaria diviene legale, a decorrere dal primo esercizio successivo all'iscrizione nella Sezione speciale delle PMI innovative e la **certificazione del bilancio** deve essere **contemporanea all'approvazione del medesimo**, vedi Circolare MiSE 3683/C del 3 novembre 2015 e Parere MiSE n. 19271/2016.

Il carattere legale della certificazione successiva a quella prodotta ai fini dell'iscrizione della società nella relativa sezione speciale, implica quindi che la PMI innovativa debba procedere alla **nomina**, e successiva iscrizione nel Registro delle imprese, **di un revisione legale o di una società di revisione**.

APPROFONDIMENTI

IMPOSTE INDIRETTE

La Riforma fiscale su successioni, donazioni e registro

D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 2 ottobre 2024, n. 231 il D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139 di attuazione della delega fiscale (Legge n. 111/2023) relativamente alle imposte indirette diverse dall'IVA.

Il D.Lgs., che entra in vigore dal 1° gennaio 2025, non solo semplifica le **procedure di calcolo e liquidazione** delle suddette imposte, ma introduce anche modifiche sostanziali nella gestione dei **trasferimenti d'azienda in ambito familiare** e nella **tassazione dei trust**.

È stata introdotta una **disciplina specifica per il trust** che prevede che, in assenza di una chiara definizione della categoria dei beneficiari al momento del conferimento dei beni o dell'apertura della successione, sarà applicata l'aliquota più elevata, senza considerare le franchigie al fine di garantire un'equa tassazione in situazioni d'incertezza sui destinatari finali, mentre viene confermata la tassazione "in uscita", ossia al momento dell'attribuzione dei beni ai beneficiari, con una particolare attenzione ai **trust non residenti** per i beni situati in Italia. Vengono previsti, inoltre, specifici obblighi dei beneficiari, i quali sono identificati come i soggetti obbligati a denunciare il trasferimento dei beni a proprio favore. Questo determina un'importante novità e cioè la possibilità per il disponente di scegliere se l'imposta debba essere determinata all'atto dell'apporto dei beni nel **trust** o all'atto della loro devoluzione ai beneficiari. Questa flessibilità offre notevoli vantaggi in termini di pianificazione patrimoniale e può consolidare la certezza del prelievo fiscale.

Il Decreto interviene anche sui **trasferimenti agevolati di azienda e di partecipazioni societarie a favore dei discendenti e del coniuge**, esclusi da tassazione ai sensi dell'art. 3, comma 4-ter, TUS, per favorire il mantenimento dell'integrità dell'impresa familiare. Resta ferma l'esenzione da imposta per i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia (di cui agli artt. 768-bis e ss. c.c.) a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni che proseguono l'esercizio dell'attività per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento. In caso di aziende o rami di esse, rimane fermo che il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento. Per le quote sociali e le azioni delle società di capitali, il beneficio si applica a condizione 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, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità del diritto per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento.

La **base imponibile dei diritti di usufrutto, uso e abitazione** è determinata sulla base di annualità pari all'importo ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale d'interesse. La base imponibile di rendite e pensioni comprese nell'attivo ereditario deve essere determinata come segue:

- in caso di rendita perpetua o a tempo indeterminato da 40 volte l'annualità;
- in caso di rendita o pensione a tempo determinato dal valore attuale dell'annualità calcolato al saggio legale d'interesse (senza più il limite superiore delle 40 volte l'annualità);
- in caso di rendita o pensione vitalizia, dal valore annuale moltiplicato per i coefficienti indicati nel Prospetto allegato al Decreto in commento.

Nella **liquidazione dell'imposta sulle successioni** viene **introdotto il principio di autoliquidazione dell'imposta**; l'imposta non è più liquidata dall'ufficio bensì dai soggetti obbligati al pagamento (autoliquidazione). Viene definita imposta principale quella autoliquidata dal soggetto obbligato al pagamento, nonché quella liquidata dall'ufficio a seguito dei controlli sulla regolarità dell'autoliquidazione.

Resta ferma la natura complementare dell'imposta o della maggiore imposta liquidata in sede di accertamento d'ufficio o di rettifica.

La **dichiarazione dell'imposta sulle successioni** deve essere presentata entro 12 mesi dalla data di apertura della successione e si specifica che tale termine decorre anche per i *trustee* dalla data, successiva a quella di apertura della successione, in cui hanno avuto notizia legale della loro nomina, analogamente a quanto previsto per i rappresentanti legali degli eredi o legatari, per i curatori di eredità giacenti e per gli esecutori testamentari.

Viene **modificata la disciplina sui controlli sulle dichiarazioni**; gli uffici sono tenuti a controllare la regolarità dell'autoliquidazione delle imposte e tasse, anche avvalendosi di procedure automatizzate, 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. Ove risulti dovuta una maggiore imposta, l'ufficio notifica apposito avviso di liquidazione nel termine di decadenza di 2 anni dalla data di presentazione della dichiarazione della successione, dal quale risultano le correzioni e le esclusioni effettuate, con l'invito a effettuare, entro il termine di 60 giorni, il pagamento per l'integrazione dell'imposta versata, nonché della sanzione amministrativa pari al 25% dell'importo non versato (di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997) e degli interessi decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. Se il pagamento è effettuato entro il termine indicato, l'ammontare della sanzione amministrativa dovuta è ridotto a un terzo.

Il Decreto stabilisce, inoltre, un tasso d'interesse del 4,5% per le somme dovute dal contribuente a seguito di rettifiche e liquidazioni di maggior imposta.

Viene **ampliata la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa a favore** del dichiarante per correggere errori o omissioni, estendendo questa pratica anche all'imposta di bollo e all'imposta sostitutiva su operazioni di finanziamento a medio e lungo termine.

Importanti modifiche riguardano gli **eredi giovani**: le istituzioni finanziarie possono ora svincolare somme per eredi unici di età non superiore ai 26 anni, anche prima della presentazione della dichiarazione di successione, se presenti beni immobili nell'asse ereditario.

Per quanto riguarda l'**imposta di registro**, è stata approvata una rilevante **modifica nei coefficienti applicabili alle rendite vitalizie**. In caso di un tasso di interesse legale uguale o inferiore allo 0,1%, si applicheranno i coefficienti stabiliti dal Decreto 21 dicembre 2015 del MEF. Questa modifica mira a riflettere meglio le realtà economiche attuali, garantendo un calcolo dell'imposta più equo in un contesto di tassi d'interesse particolarmente bassi.

Per l'**imposta di bollo**, il Decreto porta un cambiamento significativo nella modalità di pagamento per gli atti soggetti a registrazione a termine fisso. A partire dal 1° gennaio 2025, il pagamento potrà essere effettuato tramite Modello F24, offrendo così anche la possibilità di compensazione, una mossa che semplificherà e renderà più flessibili le procedure amministrative. L'introduzione della dichiarazione integrativa per l'imposta di bollo permetterà ai contribuenti di correggere eventuali errori od omissioni in modo più agevole, migliorando l'accuratezza delle dichiarazioni e riducendo le penalità per errori involontari. Queste novità riflettono l'intento del Legislatore di adattare il sistema tributario alle esigenze contemporanee, semplificando processi e adeguando le normative alle condizioni di mercato attuali, garantendo al contempo maggior flessibilità e precisione nell'adempimento delle obbligazioni fiscali.

Viene modificata la disciplina relativa all'**accertamento delle liberalità indirette**: oltre a escludere da imposta le donazioni o liberalità di cui agli artt. 742 e 783, c.c., vengono esentate le donazioni d'uso ovvero le liberalità che si suole fare in occasione di servizi resi o comunque in conformità agli usi.

Viene inoltre modificata la disciplina dell'**accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni** e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti, che può essere effettuato esclusivamente quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi. Viene elevata dal 7 all'8% l'aliquota sulle liberalità indirette,

che viene calcolata sulla parte che eccede la franchigia, ove prevista dalla legge. Nel caso di registrazione volontaria delle liberalità indirette, inoltre, si applica - oltre all'aliquota ordinaria - anche la franchigia prevista *ex lege*.

IVA

Rimborso IVA del terzo trimestre 2024: modello TR da trasmettere entro il 31 ottobre

I contribuenti IVA che hanno realizzato nel trimestre solare un'**eccedenza di imposta detraibile superiore a 2.582,28 euro** e che intendono chiedere in tutto o in parte il rimborso di questa somma (o l'utilizzo in compensazione per pagare anche altri tributi, contributi e premi), devono presentare il modello TR entro la fine del mese successivo, quindi entro il 31 ottobre per il III trimestre dell'anno.

La presentazione dell'istanza deve avvenire telematicamente e l'utilizzo del credito per importi superiori a 5.000 euro deve avvenire, salvo apposizione del visto di conformità, a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione dell'istanza.

Si ricorda che l'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972 prevede la possibilità di chiedere a rimborso o di utilizzare in compensazione orizzontale il credito IVA **maturato** in ciascuno dei primi 3 trimestri dell'anno, quando **l'importo è superiore a 2.582,28 euro** e se:

- si esercitano esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni. Tale possibilità è stata estesa anche alle operazioni in *reverse charge* e a quelle in regime di *split payment*;
- si effettuano operazioni non imponibili per un valore superiore al 25% del volume d'affari;
- si effettuano acquisti ed importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Tra i beni ammortizzabili non si considerano i canoni di leasing di beni strumentali; in tal caso il diritto al rimborso dell'IVA viene riconosciuto solo alla società concedente in quanto proprietaria dei beni (Risoluzione n. 392/E del 23 dicembre 2007);
- si effettuano in un trimestre solare, nei confronti di soggetti passivi non stabiliti in Italia, operazioni attive per un importo superiore al 50% di tutte le operazioni effettuate, riferite alle seguenti attività: prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali; prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione; prestazioni di servizi accessori ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione; prestazioni indicate nell'art. 19, comma 3, lett. a-bis del D.P.R. n. 633/1972 (art. 8 della legge comunitaria n. 217/2011).

Se il contribuente rientra in una delle casistiche sopra descritte, potrà chiedere il rimborso o comunicare la richiesta di compensazione presentando, entro il mese successivo al trimestre in cui è maturato il credito e per via telematica, l'apposito modello IVA TR.

Possono chiedere il rimborso anche i soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, identificati direttamente (art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972) o che hanno nominato un rappresentante residente nel territorio dello Stato.

PRINCIPALI SCADENZE

Data scadenza	Ambito	Attività	Soggetti obbligati	Modalità
Giovedì 31 ottobre 2024	770/2024	Termine per la presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari relativa all'anno 2023.	Sostituti d'imposta	Telematica
Giovedì 31 ottobre 2024	IRPEF, IRES, IRAP	Termine per la trasmissione telematica: <ul style="list-style-type: none"> della dichiarazione dei redditi/unificata persone fisiche, società di persone e società di capitali con esercizio coincidente con l'anno solare; della dichiarazione annuale IRAP di persone fisiche, società di persone e società di capitali con esercizio coincidente con l'anno solare. 	Persone fisiche Società di persone Società di capitali	Telematica
Lunedì 2 dicembre 2024	LIPE	Termine per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate, direttamente o tramite un intermediario abilitato, dei dati	Soggetti passivi IVA obbligati alla presentazione della dichiarazione IVA o all'effettuazione delle liquidazioni periodiche IVA.	Telematica

		delle liquidazioni periodiche IVA relative al III trimestre.		
--	--	---	--	--