

DOTT. MARCO ODAGLIA
DOTT. MASSIMILIANO IAZZETTI
DOTT. GIOVANNI BATTISTA PARODI
DOTT. MARIA CRISTINA BOIARDI
DOTT. ELENA ROSSI

Circolare n. 12
09 aprile 2024

DL 29.3.2024 n. 39 (c.d. "DL agevolazioni fiscali") - Principali novità

1 PREMESSA

Il DL 29.3.2024 n. 39, pubblicato sulla *G.U.* 29.3.2024 n. 74, prevede una serie di novità in materia di agevolazioni fiscali.

Fra le principali misure introdotte dal DL 39/2024 in materia di *bonus* "edilizi", si segnalano:

- l'estensione del "blocco" delle opzioni per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante o per il c.d. "sconto sul corrispettivo", di cui all'art. 121 del DL 34/2020, per gli interventi "edilizi" effettuati da IACP, cooperative ed enti del Terzo settore;
- la preclusione alla "remissione *in bonis*", ai sensi dell'art. 2 co. 1 del DL 16/2012, in relazione alle comunicazioni di opzione per interventi "edilizi", di cui all'art. 121 del DL 34/2020, relative alle spese sostenute dal 2023 (e per la comunicazione delle rate residue per le spese sostenute dal 2020 al 2022), oltre alla previsione che le comunicazioni di opzione per interventi "edilizi" trasmesse dall'1.4.2024 al 4.4.2024 potevano essere sostituite soltanto entro il 4.4.2024 (e non entro il 5.5.2024);
- l'introduzione dell'obbligo di comunicare l'ammontare delle spese sostenute nel 2024 e nel 2025 relative agli interventi di riduzione del rischio sismico o di riqualificazione energetica agevolati con il superbonus;
- il divieto di compensazione dei crediti d'imposta per *bonus* "edilizi" in presenza di ruoli scaduti superiori a 10.000,00 euro.

Entrata in vigore

Il DL 39/2024 è entrato in vigore il 30.3.2024 (giorno successivo a quello della sua pubblicazione sulla *G.U.*).

2 OPZIONI PER LA CESSIONE DEI CREDITI O PER LO SCONTO IN FATTURA - ULTERIORI RESTRIZIONI

L'art. 1 del DL 39/2024 introduce ulteriori limitazioni alla possibilità di optare per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante o per il c.d. "sconto sul corrispettivo", di cui all'art. 121 del DL 34/2020, rispetto a quelle già previste dal DL 11/2023 e dal DL 212/2023.

2.1 ESTENSIONE DEL "BLOCCO" DELLE OPZIONI A IACP, COOPERATIVE ED ENTI DEL TERZO SETTORE

A decorrere dal 30.3.2024 (data di entrata in vigore del DL 39/2024), non possono più optare per la cessione e lo sconto i soggetti beneficiari di cui alle lett. c), d) e d-bis) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, che risultano già costituiti alla data del 17.2.2023 (viene infatti abrogato il primo periodo del co. 3-bis dell'art. 2 del DL 11/2023).

Si tratta in sostanza:

- degli istituti autonomi case popolari (IACP) ed "enti equivalenti", di cui alla lett. c) del co. 9 dell'art. 119;
- delle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, di cui alla lett. d) del co. 9 dell'art. 119;
- delle ONLUS, degli Organismi di Volontariato e delle Associazioni di Promozione Sociale, di cui alla lett. d-bis) del co. 9 dell'art. 119.

Disciplina transitoria per IACP, cooperative ed enti del Terzo settore

Le disposizioni dell'art. 2 co. 3-bis primo periodo del DL 11/2023, in vigore *ante* DL 39/2024, continuano ad applicarsi alle spese sostenute in relazione agli interventi per i quali in data antecedente al 30.3.2024 (quindi entro il 29.3.2024):

- risulti presentata la "CILA superbonus", di cui all'art. 119 co. 13-ter del DL 34/2020, se gli interventi sono agevolati con il superbonus e sono diversi da quelli effettuati dai condomini;
- risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la "CILA superbonus", di cui al citato co. 13-ter, se gli interventi sono agevolati con il superbonus e sono effettuati dai condomini;
- risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo, se gli interventi sono agevolati con il superbonus e consistono nella demolizione e ricostruzione degli edifici;
- risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario, per gli interventi diversi da quelli agevolati con il superbonus;
- siano già iniziati i lavori oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un acconto sul prezzo, per gli interventi di "edilizia libera" per i quali non occorre presentare un titolo abilitativo, agevolati con detrazioni diverse dal superbonus.

In altre parole, i soggetti di cui alle lett. c), d) e d-bis) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 (IACP, cooperative ed enti del Terzo settore), che risultano costituiti al 17.2.2023, potranno ancora optare per la cessione e lo sconto per le spese sostenute sino al 31.12.2025 in relazione agli interventi superbonus, se al 29.3.2024 sono soddisfatte le ulteriori condizioni introdotte dal DL 39/2024.

2.2 IMMOBILI SITUATI NEI TERRITORI COLPITI DA EVENTI SISMICI

Ai sensi del nuovo art. 2 co. 3-ter.1 del DL 11/2023, il blocco delle opzioni stabilito dal 17.2.2023 dall'art. 2 co. 1 del medesimo DL non si applica in relazione agli interventi di cui all'art. 119 co. 1-ter, 4-ter e 4-quater del DL 34/2020 (spese per interventi relativi a immobili danneggiati da eventi sismici con scheda AeDES di inagibilità), effettuati in relazione a immobili danneggiati dagli eventi sismici verificatisi il 6.4.2009 e a far data dal 24.8.2016 nelle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria.

La deroga si applica nel limite di 400 milioni di euro per l'anno 2024.

Viene contestualmente abrogato il co. 3-quater dell'art. 2 del DL 11/2023.

Disciplina transitoria per gli immobili colpiti da eventi sismici

Le disposizioni dell'art. 2 co. 3-quater del DL 11/2023, in vigore *ante* DL 39/2024, continuano ad applicarsi alle spese sostenute in relazione agli interventi per i quali in data antecedente al 30.3.2024 sussistano le condizioni

previste dall'art. 1 co. 2 del DL 39/2024 (si veda il precedente § 2.1, "Disciplina transitoria per IACP, cooperative ed enti del Terzo settore") o sia stata presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

2.3 DISPOSIZIONI TRANSITORIE INTRODOTTE DAL DL 11/2023 ULTERIORMENTE LIMITATE CON SPESE SOSTENUTE AL 30.3.2024

L'art. 1 del DL 39/2024 interviene anche sulle spese relative a interventi che potevano continuare ad esercitare le opzioni in ragione delle norme transitorie di cui all'art. 2 co. 2 e 3 del DL 11/2023.

Tali norme transitorie prevedevano (e tuttora prevedono) la possibilità di continuare a esercitare le opzioni sulle spese sostenute dopo il 16.2.2023 relative a interventi per i quali, prima del 17.2.2023, risultavano depositati i relativi titoli edilizi, oppure, nel caso di interventi in regime di "edilizia libera", risultavano avviati i lavori o era stato stipulato un accordo vincolante di fornitura dei beni e servizi (per interventi su parti comuni condominiali, prima del 17.2.2023 doveva anche risultare adottata la relativa delibera di approvazione dei lavori).

Rispetto a questo quadro di disciplina transitoria, l'art. 1 co. 5 del DL 39/2024 stabilisce che sono inibiti dalle opzioni coloro che, alla data di entrata in vigore del DL 39/2024 (30.3.2024), non hanno sostenuto alcuna spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati.

2.4 INTERVENTI VOLTI ALL'ELIMINAZIONE DELLE BARRIERE ARCHITETTONICHE CON IL "BONUS BARRIERE 75%"

Per il *bonus* del 75% per l'eliminazione delle barriere architettoniche, di cui all'art. 119-ter del DL 34/2020, il blocco degli sconti e delle cessioni disposto dall'art. 1 co. 4 del DL 39/2024 segue a distanza di pochi mesi quello che era stato previsto dall'art. 3 co. 2 del DL 212/2023.

Si ricorda che questo *bonus* era stato invece integralmente escluso dal blocco che era stato disposto dal co. 1 dell'art. 2 del DL 11/2023, in forza della deroga prevista dal co. 1-bis del medesimo art. 2.

Tenendo conto che, tanto per il "primo" blocco di cui al DL 212/2023, quanto per il "secondo" blocco di cui al DL 39/2024, vengono previste norme di salvaguardia per le spese che derivano da situazioni già in essere alla data dei rispettivi blocchi, il quadro applicativo che viene a delinearsi risulta alquanto articolato, fermo restando che è possibile distinguere principalmente tre ambiti temporali:

- quello dall'1.1.2022 al 31.12.2023;
- quello dall'1.1.2024 al 30.3.2024;
- quello a decorrere dal 31.3.2024.

Le disposizioni normative applicabili sono riassunte nella tabella che segue.

Bonus barriere 75% - Condizioni per poter optare per cessione o sconto	
Spese sostenute dall'1.1.2022 al 31.12.2023	L'esercizio delle opzioni di sconto e cessione è sempre possibile.
Spese sostenute dall'1.1.2024 al 30.3.2024	<p>L'esercizio delle opzioni di sconto e cessione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • è possibile se sono spese per interventi aventi per oggetto scale, rampe, ascensori, servoscala o piattaforme elevatrici e sono sostenute da: <ul style="list-style-type: none"> – condomini a prevalente destinazione abitativa, in relazione alle parti comuni dell'edificio; – persone fisiche, in relazione a interventi su edifici unifamiliari o unità abitative site in edifici plurifamiliari, a condizione che il contribuente sia titolare di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare, che la stessa unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale e che il contribuente abbia un reddito di riferimento non superiore a 15.000,00 euro, determinato ai sensi del co. 8-bis.1 dell'art. 119 del DL 34/2020 (il requisito reddituale non si applica se nel nucleo familiare del contribuente è presente un soggetto in condizioni di disabilità accertata ai sensi dell'art. 3 della L. 104/92);

<p>Segue</p>	<ul style="list-style-type: none"> • se sono spese diverse da quelle precedenti (in quanto aventi per oggetto, ad esempio, infissi o servizi, oppure in quanto sostenute da soggetti diversi da condomini a prevalente destinazione abitativa o persone fisiche), è possibile solo a condizione che dette spese derivino da: <ul style="list-style-type: none"> – interventi per i quali risulti presentata la richiesta di titolo abilitativo in data antecedente al 30.12.2023; – interventi in regime di “edilizia libera” che, in data antecedente al 30.12.2023, risultino già iniziati, oppure relativamente ai quali, laddove non già iniziati, sia stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un acconto sul prezzo.
<p>Spese sostenute dal 31.3.2024</p>	<p>L'esercizio delle opzioni di sconto e cessione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se sono spese per interventi aventi per oggetto scale, rampe, ascensori, servoscala o piattaforme elevatrici e sono sostenute da condomini a prevalente destinazione abitativa, in relazione alle parti comuni dell'edificio, oppure da persone fisiche, in relazione a interventi su edifici unifamiliari o unità abitative site in edifici plurifamiliari, a condizione che il contribuente sia titolare di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare, che la stessa unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale e che il contribuente abbia un reddito di riferimento non superiore a 15.000,00 euro, determinato ai sensi del co. 8-<i>bis</i>.1 dell'art. 119 del DL 34/2020 (il requisito reddituale non si applica se nel nucleo familiare del contribuente è presente un soggetto in condizioni di disabilità accertata ai sensi dell'art. 3 della L. 104/92), è possibile a condizione che dette spese derivino da interventi per i quali risulti presentata la richiesta di titolo abilitativo entro il 29.3.2024, oppure, nel caso di interventi in “edilizia libera”, derivino da interventi che, alla medesima data, risultino già iniziati, oppure relativamente ai quali, laddove non già iniziati, sia stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un acconto sul prezzo; • se sono spese diverse da quelle precedenti (in quanto aventi per oggetto, ad esempio, infissi o servizi, oppure in quanto sostenute da soggetti diversi da condomini a prevalente destinazione abitativa o persone fisiche), è possibile solo a condizione che dette spese derivino da: <ul style="list-style-type: none"> – interventi per i quali risulti presentata la richiesta di titolo abilitativo in data antecedente al 30.12.2023; – interventi in regime di “edilizia libera” che, in data antecedente al 30.12.2023, risultino già iniziati, oppure relativamente ai quali, laddove non già iniziati, sia stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un acconto sul prezzo.

3 COMUNICAZIONE DI OPZIONE PER CESSIONE E SCONTO PER GLI INTERVENTI “EDILIZI” - ELIMINAZIONE DELLA “REMISSIONE *IN BONIS*”

Per effetto dell'art. 2 del DL 39/2024, la “remissione *in bonis*”, di cui all'art. 2 co. 1 del DL 16/2012, non è più applicabile alle comunicazioni di opzione per gli interventi “edilizi” di cui all'art. 121 del DL 34/2020.

3.1 TERMINE DELLA COMUNICAZIONE DI OPZIONE PER LE SPESE 2023

Con il provv. 21.2.2024 n. 53159, l'Agenzia delle Entrate ha prorogato dal 16.3.2024 al 4.4.2024 il termine entro cui dovevano essere presentate telematicamente tutte le comunicazioni di opzione, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, con riguardo alle detrazioni spettanti a fronte di spese sostenute nell'anno 2023 e alle opzioni di cessione “differita” delle rate residue non ancora fruite a fronte di spese sostenute negli anni dal 2020 al 2022.

3.2 ELIMINAZIONE DELLA “REMISSIONE *IN BONIS*”

In relazione a queste comunicazioni, quindi, non è possibile aderire alla “remissione *in bonis*” successivamente al 4.4.2024 ed entro il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi.

In altre parole, successivamente al 4.4.2024:

- non è più possibile avvalersi della c.d. “remissione *in bonis*” di cui all’art. 2 co. 1 del DL 16/2012 da parte di chi, avendo tutti i requisiti richiesti dalla norma per beneficiare della detrazione fiscale, non ha presentato la comunicazione relativa alle spese sostenute nel 2023 (o per le rate residue delle spese sostenute negli anni 2020, 2021 e 2022) entro il termine del 4.4.2024;
- non è più possibile avvalersi della c.d. “remissione *in bonis*” di cui all’art. 2 co. 1 del DL 16/2012 per correggere gli errori sostanziali commessi nella comunicazione presentata entro il termine del 4.4.2024 (vengono superate le indicazioni fornite nella circ. Agenzia delle Entrate 6.10.2022 n. 33, § 5.4 che consentivano di correggere gli eventuali errori rilevanti commessi).

3.3 SOSTITUZIONE DELLE COMUNICAZIONI DI OPZIONE PRESENTATE DALL’1.4.2024 AL 4.4.2024

Per le comunicazioni di opzione, di cui all’art. 121 co. 1 del DL 34/2020, trasmesse dall’1.4.2024 al 4.4.2024 (relative alle spese sostenute nell’anno 2023 o alle cessioni delle rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute negli anni dal 2020 al 2022), il termine ultimo per la loro sostituzione mediante procedura telematica è stato fissato al 4.4.2024 (e non entro il 5.5.2024 come previsto dal provv. Agenzia delle Entrate 3.2.2022 n. 35873, § 4.7).

4 SUPERBONUS - NUOVA COMUNICAZIONE DELLE SPESE SOSTENUTE NEL 2024 E 2025

L’art. 3 del DL 39/2024 introduce una nuova comunicazione che deve essere trasmessa per comunicare le spese sostenute nel 2024 (ed anche nel 2025 se i lavori proseguono) per gli interventi che danno diritto al superbonus, di cui all’art. 119 del DL 34/2020, siano essi volti alla riqualificazione energetica o alla riduzione del rischio sismico degli edifici.

Disposizioni attuative

Le disposizioni attuative della nuova comunicazione saranno definite con un apposito DPCM, da adottare entro il 29.5.2024.

4.1 SOGGETTI TENUTI ALLA NUOVA COMUNICAZIONE

Sono chiamati al nuovo adempimento:

- coloro che al 31.12.2023 non hanno concluso i lavori superbonus e che entro la stessa data avevano presentato la “CILA superbonus”, di cui all’art. 119 co. 13-*ter* del DL 34/2020, ovvero l’istanza per l’acquisizione del titolo abilitativo previsto per la demolizione e la ricostruzione degli edifici;
- coloro che presentano i suddetti documenti (“CILA superbonus” o permesso di costruire) dal-1.1.2024.

4.2 INFORMAZIONI DA COMUNICARE

Sia nel caso in cui gli interventi che danno diritto al superbonus consistano nella riqualificazione energetica degli edifici (art. 119 co. 1 - 3 del DL 34/2020), sia nel caso di interventi antisismici che danno diritto al superbonus (art. 119 co. 4 del DL 34/2020), le informazioni da comunicare, nel primo caso all’ENEA e nel secondo al “Portale nazionale delle classificazioni sismiche” (gestito dal Dipartimento Casa Italia della Presidenza del Consiglio dei Ministri), saranno le seguenti:

- dati catastali relativi all’immobile oggetto degli interventi;
- ammontare delle spese sostenute nell’anno 2024 alla data di entrata in vigore del DL 39/2024 (30.3.2024) e relativa percentuale di detrazione;
- ammontare delle spese che prevedibilmente saranno sostenute negli anni 2024 (successivamente alla suddetta data del 30.3.2024) e 2025 e relativa percentuale di detrazione.

4.3 REGIME SANZIONATORIO

La nuova norma prevede espressamente che l'omessa trasmissione dei dati comporti l'applicazione della sanzione amministrativa di 10.000,00 euro. La sanzione però verrà richiesta soltanto nei casi in cui la "CILA superbonus" o il permesso di costruire siano stati presentati prima del 30.3.2024 (quindi fino al 29.3.2024). Quando, invece, la "CILA superbonus" o il permesso di costruire sono presentati a partire dal 30.3.2024, non sarà applicata alcuna sanzione, ma l'omesso adempimento comporterà la decadenza dall'agevolazione fiscale senza alcuna possibilità di poter aderire all'istituto della "remissione *in bonis*", di cui all'art. 2 co. 1 del DL 16/2012.

5 DIVIETO DI COMPENSAZIONE DEI CREDITI D'IMPOSTA PER *BONUS* "EDILIZI" IN PRESENZA DI RUOLI SCADUTI SUPERIORI A 10.000,00 EURO

L'art. 4 co. 1 del DL 39/2024, inserendo il co. 3-*bis* nell'art. 121 del DL 34/2020, prevede un divieto di compensazione dei crediti d'imposta derivanti dalla cessione della detrazione o dallo "sconto in fattura" per *bonus* edilizi, in presenza di ruoli scaduti.

5.1 AMBITO APPLICATIVO

Il divieto opera in presenza di iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, nonché iscrizioni a ruolo o carichi affidati agli agenti della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle Entrate, per importi complessivamente superiori a 10.000,00 euro:

- per i quali sia già decorso il 30° giorno dalla scadenza dei termini di pagamento;
- fino a concorrenza degli importi dei predetti ruoli e carichi.

Sembra quindi possibile compensare l'eccedenza (ad esempio, se il ruolo scaduto ammonta a 15.000,00 euro e il credito da compensare a 20.000,00 euro, possono essere compensati 5.000,00 euro).

Le iscrizioni a ruolo che inibiscono la compensazione sono quelle per imposte erariali oppure derivanti da avvisi di recupero dei crediti di imposta, dunque non rilevano i carichi inerenti a tributi locali o a contributi previdenziali o premi INAIL.

Il divieto non opera se è in corso una rateazione (per la quale non sia intervenuta la decadenza) oppure in presenza di una sospensione giudiziale o amministrativa.

Restano comunque fermi i termini di utilizzo delle singole quote annuali dei crediti d'imposta derivanti dalla cessione della detrazione o dallo "sconto in fattura" per *bonus* edilizi.

Disposizioni attuative

Le modalità attuative delle disposizioni in esame saranno stabilite con un regolamento del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

5.2 DECORRENZA

La decorrenza del divieto di compensazione in esame sarà stabilita dal suddetto regolamento attuativo.

6 ACE INNOVATIVA ("SUPER ACE") - LIMITAZIONI ALLA CESSIONE DEI CREDITI D'IMPOSTA

L'art. 5 del DL 39/2024 introduce limiti all'utilizzo dei crediti d'imposta derivanti dalla "super ACE", calcolata con il coefficiente agevolato del 15% e rimasta in vigore per il solo 2021.

6.1 SUPER ACE - TRASFORMAZIONE DEL RENDIMENTO NOZIONALE IN CREDITO D'IMPOSTA

Per la "super ACE" era stata prevista, in alternativa alla fruizione a riduzione dell'imponibile, la trasformazione del rendimento nozionale in credito d'imposta.

Ad esempio, la società di capitali che poteva fare valere un incremento agevolabile di 5 milioni di euro disponeva di un rendimento nozionale, calcolato con il coefficiente del 15%, pari a 750.000,00 euro, al quale corrispondeva un credito d'imposta di 180.000,00 euro.

Il credito d'imposta può essere utilizzato, senza limiti di importo, in compensazione di altri tributi e contributi, o richiesto a rimborso. In alternativa, il credito d'imposta può essere ceduto a terzi, ed erano possibili successive cessioni ad altri soggetti.

6.2 NUOVE LIMITAZIONI ALLA CESSIONE DEI CREDITI ED ESTENSIONE DEI CONTROLLI

Con l'art. 5 del DL 39/2024 si stabilisce in modo espresso l'impossibilità di effettuare ulteriori cessioni del credito d'imposta dopo la prima; in via transitoria, i crediti che, al 30.3.2024 (data di entrata in vigore del DL 39/2024), sono stati precedentemente oggetto di cessione, possono costituire oggetto di una sola ulteriore cessione ad altri soggetti.

Inoltre:

- si prevede che, in caso di violazioni nell'utilizzo dei crediti d'imposta, il cedente e il cessionario rispondono in solido ai fini del recupero del credito;
- si estendono i presidi antifrode già previsti per i *bonus* edilizi, per cui l'Agenzia delle Entrate, entro 5 giorni lavorativi dall'invio della comunicazione dell'avvenuta cessione del credito, può sospendere per un periodo sino a 30 giorni i relativi effetti e, se i rischi di frode sono ritenuti esistenti, stabilire che la comunicazione si considera non effettuata.

7 CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI 4.0 - COMUNICAZIONE PREVENTIVA AI FINI DELL'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE IN F24

L'art. 6 del DL 39/2024 ha introdotto l'obbligo di presentare, in via telematica, specifiche comunicazioni al Ministero delle Imprese e del *Made in Italy* ai fini della fruizione del credito d'imposta per investimenti 4.0 e dei crediti d'imposta per ricerca e sviluppo.

Disposizioni attuative

Con un successivo DM saranno definite le modalità e i termini di invio delle comunicazioni.

7.1 INVESTIMENTI 2024

Ai fini dell'utilizzo dei citati crediti d'imposta:

- per gli investimenti dal 30.3.2024, occorre presentare una comunicazione preventiva (con indicazione dell'importo complessivo degli investimenti che si intendono effettuare, la presunta ripartizione negli anni del credito e la relativa fruizione) e una comunicazione al completamento degli investimenti;
- per gli investimenti realizzati dall'1.1.2024 al 29.3.2024, occorre presentare soltanto la comunicazione di completamento degli investimenti.

7.2 INVESTIMENTI 2023

Soltanto ai fini del credito d'imposta per investimenti 4.0, per gli investimenti 2023 l'utilizzo dei crediti maturati ma non ancora fruiti è subordinato alla comunicazione.

8 RAVVEDIMENTO OPEROSO SPECIALE - RIAPERTURA DEI TERMINI

Con l'art. 7 co. 6 - 7 del DL 39/2024, sono stati riaperti i termini per beneficiare del ravvedimento operoso speciale introdotto dalla L. 197/2022 (legge di bilancio 2023).

In base a tale istituto:

- è possibile ravvedere le violazioni riguardanti le dichiarazioni commesse sino al 31.12.2021 (in sintesi, le dichiarazioni infedeli e le violazioni in tema di fatturazione e registrazione delle operazioni), beneficiando della riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo;
- le somme possono essere pagate in forma rateale.

Non rientrano nel ravvedimento speciale:

- le omesse dichiarazioni (incluse le dichiarazioni presentate con ritardo superiore ai 90 giorni);
- le violazioni che possono emergere da liquidazione automatica della dichiarazione, ad esempio gli omessi versamenti di imposte dichiarate;
- le violazioni in tema di quadro RW (possono però essere ravvedute le mancate dichiarazioni di redditi esteri).

8.1 ANNUALITÀ SINO AL 2021 - RIAPERTURA DEI TERMINI

La legge di bilancio 2023 ha circoscritto il ravvedimento speciale alle violazioni riguardanti le dichiarazioni commesse sino al 31.12.2021, fissando il termine del 30.9.2023 per la rimozione delle violazioni e per il pagamento di tutte le somme o della prima rata.

Ora sono stati riaperti i termini, fissando:

- al 31.5.2024 il termine per rimuovere le violazioni e per pagare in unica soluzione le somme dovute;
- in alternativa al pagamento in unica soluzione, sempre al 31.5.2024 il termine per corrispondere l'importo delle prime 5 rate che sarebbero scadute il 30.9.2023, il 31.10.2023, il 30.11.2023, il 20.12.2023 e il 31.3.2024.

Le restanti tre rate rimangono fissate alle scadenze ordinarie, quindi al 30.6.2024, al 30.9.2024 e al 20.12.2024; sono dovuti gli interessi del 2% annuo a decorrere dall'1.6.2024.

8.2 ESTENSIONE ALL'ANNO 2022 - PROROGA DEL TERMINE

Con l'art. 3 co. 12-*undecies* del DL 215/2023 (c.d. "milleproroghe"), il ravvedimento operoso speciale era stato esteso alle violazioni riguardanti le dichiarazioni commesse nell'anno 2022.

Entro il 31.3.2024 occorre:

- rimuovere le violazioni;
- effettuare il pagamento del totale delle somme dovute o della prima di 4 rate.

Ora tale termine è stato posticipato al 31.5.2024.

Restano invariati i termini per il pagamento delle restanti tre rate, maggiorate degli interessi del 2% annuo, scadenti rispettivamente:

- il 30.6.2024;
- il 30.9.2024;
- il 20.12.2024.

9 DIVIETO DI COMPENSAZIONE IN PRESENZA DI RUOLI SCADUTI SUPERIORI A 100.000,00 EURO

La L. 30.12.2023 n. 213 (legge di bilancio 2024) ha previsto il divieto di avvalersi della compensazione per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente superiori a 100.000,00 euro, per i quali i termini di pagamento siano scaduti.

Per effetto di tale divieto non è consentito compensare nemmeno la parte di credito eccedente la somma iscritta a ruolo.

Il divieto non opera in presenza di una sospensione giudiziale o amministrativa.

9.1 MODIFICHE

Con l'art. 4 co. 2 del DL 39/2024 sono state apportate alcune modifiche alla suddetta disciplina:

- il divieto di compensazione opera non solo in presenza di carichi di ruolo per imposte erariali, ma anche per i carichi derivanti da avvisi di recupero dei crediti di imposta, ad esempio derivanti dal disconoscimento di crediti agevolativi da indicare nel quadro RU del modello REDDITI (non rilevano i carichi inerenti a tributi locali o a contributi previdenziali o premi INAIL);
- il divieto di compensazione non opera se è in essere una dilazione dei ruoli (per la quale non sia intervenuta la decadenza);
- il divieto di compensazione non opera per i crediti contributivi o derivanti da premi INAIL;
- sarà possibile estinguere il ruolo mediante compensazione con crediti relativi ad imposte erariali (non sembra possibile utilizzare i crediti di natura agevolativa, da indicare nel quadro RU del modello REDDITI).

9.2 DECORRENZA

Resta confermato che il divieto in esame opera per le compensazioni eseguite dall'1.7.2024.

10 NUOVO CONTRADDITTORIO PREVENTIVO - DECORRENZA

In base alle modifiche del DLgs. 30.12.2023 n. 219 allo "Statuto del Contribuente", per qualsiasi tributo e per ogni fattispecie, salvo le eccezioni che saranno individuate da un apposito DM, è previsto l'obbligo di contraddittorio preventivo tra ente impositore e contribuente.

Formalmente, la norma è entrata in vigore il 18.1.2024.

Quanto esposto va considerato unitamente alle modifiche del DLgs. 12.2.2024 n. 13 in tema di accertamento con adesione, che hanno introdotto una procedura distinta a seconda che si tratti di atti soggetti o meno al contraddittorio preventivo.

Tali modifiche operano per gli atti emessi dal 30.4.2024.

Con l'art. 7 co. 1 - 3 del DL 39/2024, si prevede che le modifiche in tema di contraddittorio preventivo operano per gli atti emessi dal 30.4.2024.

La decorrenza del nuovo contraddittorio preventivo, in questo modo, viene a coincidere con la decorrenza delle modifiche in tema di accertamento con adesione.

11 PAGAMENTI ELETTRONICI - COMUNICAZIONI - SANZIONI

In base all'art. 22 del DL 124/2019, è previsto un credito d'imposta agli esercenti per le commissioni addebitate in relazione ai pagamenti elettronici ricevuti da privati.

Gli operatori che mettono a disposizione degli esercenti i sistemi di pagamento devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate le informazioni necessarie a controllare la spettanza del credito d'imposta.

Con l'art. 7 co. 5 del DL 39/2024, si prevede una sanzione da 2.000,00 a 21.000,00 euro per ogni omesso, tardivo o errato invio dei dati, non applicandosi il cumulo giuridico.

12 AIUTI DI STATO COVID - PROROGA DEI TERMINI PER LA REGISTRAZIONE NELL'RNA

Con l'art. 7 co. 4 del DL 39/2024, sono stati prorogati al 30.11.2024 i termini previsti dall'art. 35 co. 1 del DL 73/2022 per la registrazione nel Registro nazionale degli aiuti di Stato (RNA), da parte dell'Agenzia delle Entrate, degli aiuti di Stato COVID relativi al 2023 e al 2024.