



Paolo Nazzaro

dottore commercialista - revisore legale

www.nazzaropaolo.it

Strada delle Marche n. 90 - Pesaro (PU)

tel. 0721.1792309 – cell. 328 3893557

paolo@nazzaropaolo.it paolo.nazzaro@pec.it

Partita Iva 02402140418 Cod. Fisc. NZZPLA73S12F205S

VALORE AGGIUNTO

Circolare N. 9 del 10.09.2024

FOCUS

DECRETO CORRETTIVO - ADEMPIMENTI TRIBUTARI ED AVVISI BONARI.....pag. 2

NOVITA' E ULTIMI PROVVEDIMENTI

IVA – Aliquota applicabile alla cessione di un bene ristrutturato a un Comune per nuova sede municipale.....pag. 4

IVA e Imposta di registro – Trattamento fiscale della cessione di immobili da parte di un Comune nell'ambito di una permuta.....pag. 4

IVA – Operazioni straordinarie: nota di variazione.....pag. 5

IVA - Conferimenti in natura: base imponibile.....pag. 5

IVA - Quote associative nei consorzi: regime Iva applicabile.....pag. 5

IVA – Cessione di energia ante 2015: non si applica il reverse charge.....pag. 5

DECRETO CORRETTIVO - ADEMPIMENTI TRIBUTARI ED AVVISI BONARI

Rif.: artt. 2 e 3 D.Lgs. n. 108/2024 (Gazzetta Ufficiale Repubblica Italiana - Serie Generale del 5 agosto 2024, n. 182)

In sintesi

Dal 6 agosto 2024, sono entrate in vigore le modifiche contenute nel D.Lgs. n. 108/2024 (cd. "decreto correttivo"), che introduce le seguenti principali novità:

a) con effetto immediato:

- **estensione a 60 giorni** (in luogo di 30 giorni) **del termine per il pagamento degli avvisi bonari ricevuti a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni dei redditi e dell'Iva**
- **modifiche al termine dei versamenti minimi (€ 100) delle liquidazioni periodiche Iva**
- **differimento dei termini di presentazione del mod. Redditi/Irap**

b) con effetto differito al 2025:

- **i mod. CU con soli redditi professionali andranno trasmessi entro il 31/03 dell'anno successivo**
- **potranno accedere alla dichiarazione precompilata (previa delega del contribuente) anche gli intermediari autorizzati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni.**

Di seguito l'analisi di alcune delle principali novità di particolare interesse per i Comuni:

VERSAMENTO DEL DEBITO IVA "MINIMO" (ovvero inferiore al limite di € 100) - art. 2, co. 2 e 3, D.Lgs. 108/2024

- a) **Contribuenti mensili** - il versamento dell'Iva a debito risultante dalla liquidazione periodica del mese di dicembre anche se inferiore al limite di €. 100 va effettuato entro il 16/01 dell'anno successivo (rif. art. 2, co. 2, D.Lgs. 108/2024).

Di conseguenza, i versamenti fino a € 100 dei contribuenti mensili relativi:

- ai mesi da gennaio a novembre: vanno comunque effettuati entro il 16/12 dello stesso anno;
- al mese di dicembre: va effettuato entro il 16/01 dell'anno successivo.

- b) **Contribuenti trimestrali** - il versamento del debito Iva non superiore al limite di €. 100 risultante dalle liquidazioni periodiche dei primi 3 trimestri va effettuato entro il 16/11 dello stesso anno, e non più entro il 16/12 (rif. art. 2, co. 3, D.Lgs. 108/2024).

TERMINE PER IL VERSAMENTO DEGLI AVVISI BONARI - art. 3 D.Lgs. 108/2024

Gli artt. 2 e 3, D.Lgs. n. 462/1997 prevedono il termine entro cui effettuare il pagamento delle somme dovute che rivengono dalle comunicazioni delle irregolarità (cd. "avviso bonari") derivanti da:

- controlli automatizzati delle dichiarazioni (artt. 36-bis, Dpr 600/73 ed art. 54-bis, Dpr 633/72)
- controlli formali delle dichiarazioni (art. 36-ter, Dpr 600/73) al fine di poter fruire della riduzione delle relative sanzioni (a 1/3 per i controlli automatizzati; a 2/3 in caso di controllo formale).

Ora il decreto correttivo **amplia a 60 giorni** (in luogo dei precedenti 30 giorni) il termine per procedere al versamento a decorrere **dalle comunicazioni "elaborate" dal 1/01/2025.**

Nel caso in cui la comunicazione di irregolarità da controllo automatizzato giunga all'**intermediario** (in quanto nella relativa dichiarazione ha espressamente accettato detto incarico conferito dal contribuente), **il termine è ampliato a 90 giorni** (in luogo di 60 giorni).

Viene, coerentemente, esteso da 30 a 60 giorni dal ricevimento della comunicazione di irregolarità anche il termine entro il quale il contribuente (o il sostituto d'imposta) può fornire chiarimenti all'Agenzia delle entrate (anche tramite canale Civis) a seguito:

- dei controlli automatizzati (art. 36-bis, co. 3, Dpr 600/73 ed art. 54-bis, Dpr 633/72)
- dei controlli formali (art. 36-ter, co. 4, Dpr n. 600/73).

Anche nel caso di scelta per il versamento in forma rateale (massimo di 20 rate trimestrali, ex art. 3-bis, Dlgs. 462/1997) viene esteso da 30 a 60 giorni dalla ricezione della comunicazione di irregolarità, il termine entro il quale effettuare il versamento della 1^a rata.

TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI 2024 – art. 2, co. 6, lett. a), n. 1) D.Lgs. 108/2024

Il cd. “decreto adempimenti” (art. 11, co. 1, D.Lgs. n. 1/2024), modificando l’art. 2, Dpr 322/98, aveva modificato i termini a regime i termini per la presentazione delle dichiarazioni. In particolare, aveva fissato:

- al 30/09: il termine di presentazione del mod. Redditi PF, mod. Redditi SP e del relativo mod. IRAP
- all’ultimo giorno del 9° mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta: il termine per la presentazione del mod. Redditi SC, del mod. Redditi ENC e del relativo mod. IRAP.

Per il solo 2024 (periodo d’imposta in corso al 31/12/2023) il D.Lgs. n. 13/2024 (con disposizione coordinata con l’introduzione del Concordato preventivo biennale) aveva posticipato detti termini al 15/10/2024.

Ora, l’art. 2 co. 6 del D.Lgs. n. 108/2024 (cd. “decreto correttivo”), modificando il citato co. 1 dell’art. 11, **dispone a regime i seguenti termini:**

- soggetti Irpef: scade al 31/10 il termine per la presentazione dei modd. Redditi PF/SP e del relativo mod. IRAP
- soggetti Ires: **scade nell’ultimo giorno del 10° mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta il termine per la presentazione dei modelli Redditi SC/ENC e del relativo modello IRAP.**

Viene, coerentemente, abrogato il differimento temporaneo previsto dall’art. 38 del D.Lgs. 13/2024.

MOD. REDDITI e IRAP 2024 – Termini per l’invio telematico del modello	
Soggetti IRPEF: persone fisiche e società di persone	Soggetti IRES: società di capitali, enti non commerciali e Comuni (per modello IRAP)
entro il 31/10/2024	• con periodo d’imposta "solare": entro il 31/10/2024 • con periodo d’imposta "non solare": entro il 10° mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta

NB Alla luce delle novità introdotte dal cd “decreto correttivo”, il termine di presentazione del **modello IRAP2024 per i Comuni è differito al 31 ottobre 2024**, rispetto alla precedente scadenza del 15 ottobre prevista dall’art. 11 del D.Lgs. n. 1/2024 (cd. “decreto adempimenti” – vedi circolare n. 2-2024 disponibile nella sezione archivio del sito internet www.nazzaropaolo.it).

TERMINE INVIO CU LAVORO AUTONOMO - art. 2, co. 5, D.Lgs. 108/2024

Con modifica del co. 6-quinquies dell’art. 4, Dpr 322/98 viene disposto che **a decorrere dal 2025** (mod. CU 2025 per i redditi corrisposti nel 2024) il **termine per l’invio telematico delle CU contenenti esclusivamente redditi derivanti da prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell’esercizio di arte/professione abituale è fissato al 31/03 dell’anno successivo a quello della corresponsione**.

Termini non modificati: rimangono confermati i termini per l’invio dei mod. CU contenenti:

- anche/solo redditi di lavoro dipendente/assimilati o altri redditi che è possibile indicare nella dichiarazione dei redditi precompilata: al 16/03
- esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili con la dichiarazione precompilata: al 31/10.

NB Si ricorda inoltre, che a decorrere dall’annualità 2024, l’art. 3 del D.Lgs. n. 1/2024 (cd. “decreto adempimenti”) ha previsto che i sostituti d’imposta siano **esonerati dal rilascio e dall’invio telematico** all’Agenzia delle Entrate della **certificazione unica per i compensi corrisposti ai soggetti che adottano il regime forfettario** (ex L. n. 190/2014) o il regime dei minimi (ex art. 27 D.L. n. 98/2011). Per maggiori dettagli vedi circolare n. 2-2024 disponibile nella sezione archivio del sito internet www.nazzaropaolo.it

OBBLIGHI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA				
MOD. CU SINTETICO	INVIO DEL MOD. CU ORDINARIO ALL'AGENZIA delle ENTRATE			INVIO MOD. 770
Rilascio al contribuente	Redditi dichiarabili con la “precompilata” (dipendenti/assimilati; redditi occasionali; ecc)	Redditi di lavoro autonomo rientranti nell’esercizio di arte/professione	Altri redditi non dichiarabili con la “precompilata”	-
entro il 16/03	entro il 16/03	entro il 31/03	entro il 31/10	entro il 31/10

IVA – Aliquota applicabile alla cessione di un bene ristrutturato a un Comune per nuova sede municipale

Rif.: Risposta Interpello, Agenzia delle Entrate 29 luglio 2024, n. 162

L'agenzia delle Entrate con la risposta n. 162/2024 ha fornito chiarimenti sull'aliquota IVA applicabile alla cessione di un bene, ristrutturato, a un Comune da destinare a nuova sede municipale. La cessione avviene per effetto dell'estinzione del diritto di superficie, operata dal Comune, previsto dal contratto di locazione finanziaria in costruendo.

In particolare, oggetto della richiesta riguarda l'individuazione dell'aliquota IVA per il ri-trasferimento del bene ristrutturato a seguito del recesso dal contratto di locazione finanziaria.

Il parere dell'Agenzia delle Entrate, è che al corrispettivo del contratto di appalto si applica l'aliquota IVA ordinaria (22%) poiché le sedi comunali non rientrano tra le opere di urbanizzazione primaria o secondaria di cui al numero 127-quinquies, della Tabella A, parte terza, allegata al DPR n. 633/1972. Pertanto, la somma versata dal Comune a fronte dell'esercizio del diritto di recesso contrattualmente previsto, non può beneficiare dell'aliquota IVA ridotta del 10%, in quanto non riguarda il trasferimento derivativo del diritto di proprietà, e l'opera non risulta riconducibile tra le opere di urbanizzazione "primaria" e "secondaria".

IVA e Imposta di registro – Trattamento fiscale della cessione di immobili da parte di un Comune nell'ambito di una permuta

Rif.: Risposta Interpello, Agenzia delle Entrate 29 luglio 2024, n. 163

Con la risposta a interpello n. 163 del 29 luglio 2024, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nel caso di un'attività resa da un comune è necessario stabilire in primo luogo se la stessa sia realizzata nella sua veste autoritativa poiché, in tal caso, sempre che il mancato assoggettamento all'IVA non provochi distorsioni della concorrenza di una certa importanza, non integrandosi in capo al medesimo ente il requisito soggettivo, l'operazione è esclusa dall'ambito applicativo del tributo.

Diversamente, se nello svolgimento dell'attività non si rinviene in capo al comune la veste di pubblica autorità, è necessario accertare se il medesimo ente svolga o meno un'attività economica (d'impresa), ai sensi delle disposizioni nazionali e unionali, con i caratteri della abitudine, professionalità e organizzazione.

Nel caso specifico il Comune ha stipulato una convenzione per la costruzione di una scuola primaria tramite finanza di progetto. La convenzione prevede vari contributi, inclusi terreni edificabili, come parte del pagamento per i lavori eseguiti. Il Comune ha chiesto chiarimenti sul trattamento IVA e sull'imposta di registro per queste cessioni immobiliari, nell'ambito di una permuta. Nella soluzione interpretativa proposta, il Comune ritiene che la cessione degli immobili debba essere considerata fuori campo IVA e soggetta all'imposta di registro proporzionale.

Il parere dell'Agenzia delle Entrate, con riferimento alla cessione immobiliare, quale corrispettivo in natura della prestazione resa dalla concessionaria, parte dalla considerazione che, non emergono elementi tali che possano definire in maniera univoca l'esercizio di un'attività commerciale da parte del Comune nella cessione dei predetti immobili e, in particolare che lo svolgimento dell'operazione in oggetto, venga predisposta una apposita organizzazione d'impresa diretta al raggiungimento di un risultato economico, tale da far presumere che la stessa attività sia caratterizzata dagli elementi della professionalità, sistematicità e abitudine.

Pertanto, la suddetta cessione dei beni immobili operata dal Comune, nell'ambito della più vasta operazione permutativa posta in essere con la Società Concessionaria, non risulta riconducibile nell'ambito di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto soggettivo d'imposta, di cui all'art. 4 del DPR n. 633/1972.

In materia di **imposta di registro**, ai sensi dell'art. 40 del DPR n. 131/1986 (TUR), vige il principio di alternatività Iva-Registro, in virtù del quale se l'atto è relativo a operazioni fuori dal campo di applicazione dell'Iva si riepande l'ambito applicativo dell'imposta di registro. Ne consegue che nel caso di specie, al trasferimento posto in essere dal Comune si applica l'imposta di registro nella misura proporzionale del 9%, ai sensi dell'art. 1, della Tariffa, Parte Prima, del TUR, sulla base imponibile determinata ai sensi degli articoli 43 e seguenti del medesimo TUR.

Per quanto concerne le **imposte ipotecaria e catastale**, l'AdE ricorda che l'art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011 ha previsto, in via generale che, per gli atti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari soggetti all'imposta proporzionale di registro di cui all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, del TUR tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ciascuna (cfr. circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014).

Pertanto, per l'atto in esame si applicherà l'imposta ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ciascuna.

IVA – Operazioni straordinarie – Nota di variazione

Rif.: Risposta Interpello, Agenzia delle Entrate 15 luglio 2024, n. 153

L'istante è una società risultante a seguito di fusione per incorporazione, che non aveva emesso una nota di credito – art. 26, DPR 633/1972 – a seguito del fallimento del debitore, in quanto non le era stato notificato il piano di riparto, che invece era stato notificato alla pec della società incorporata (estinta a seguito dell'operazione straordinaria suddetta). Circa la possibilità di emettere una nota di credito in presenza di operazioni societarie straordinarie, l'agenzia delle Entrate ricorda che la società risultante dalla fusione subentra nelle posizioni soggettive delle società estinte, per cui acquisisce la facoltà di emettere la nota di variazione relativamente alle operazioni effettuate dalle società incorporate. Con l'occasione, l'AdE ricorda che la nota di variazione costituisce la modalità ordinaria per rettificare le operazioni fatturate; nel caso specifico, la mancata comunicazione del nuovo indirizzo pec alla curatela fallimentare, al fine di ricevere la corrispondenza inerente alla procedura concorsuale, è imputabile ad un comportamento dell'istante, il quale, per tale negligenza, non può esperire il rimedio del rimborso di cui all'art. 30-ter, DPR 633/1972.

IVA - Conferimenti in natura: base imponibile

Rif.: Risposta Interpello, Agenzia delle Entrate 20 agosto 2024, n. 171

L'agenzia delle Entrate ritiene che la base imponibile IVA di un'operazione di conferimento di beni (operazione rilevante, ai fini IVA, ai sensi dell'art. 2, co. 3, lett. b), DPR 633/1972 e, ai fini delle imposte dirette, ai sensi dell'art. 9 del TUIR) in una società di capitali corrisponde al valore versato per l'aumento del capitale sociale e il sovrapprezzo, maggiorato delle somme erogate alla conferente a titolo di conguaglio di eventuali differenze rilevate tra le consistenze dei beni alla data della perizia di stima e le consistenze degli stessi beni alla data di efficacia dell'operazione. Il conguaglio di cui sopra, infatti, risulta strettamente connesso all'operazione di conferimento, in quanto effettuato in ragione del maggior valore dei beni conferiti. La base imponibile ai fini Iva è, infatti costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti (art. 13, DPR 633/1972 e 80, Direttiva 2006/112/Ce).

IVA - Quote associative nei consorzi: regime Iva applicabile

Rif.: Risposta Interpello, Agenzia delle Entrate 1 agosto 2024, n. 164

Circa il trattamento ai fini IVA delle **quote associative versate nell'ambito di un rapporto consortile**, l'Agenzia delle Entrate ritiene che le somme versate dagli associati ad un consorzio **siano soggette ad IVA**, ai sensi dell'art. 3, co. 1, DPR 633/1972, **solo qualora le somme costituiscano un corrispettivo dovuto per specifiche prestazioni di servizi**. Diversamente, non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, in quanto non collegate ad alcuna controprestazione da parte del beneficiario, le somme versate a titolo di quote consortili finalizzate alla copertura delle spese generali dell'ente associativo. In tal caso, infatti, non sussiste il presupposto oggettivo per l'assoggettamento ad Iva stabilito dal citato articolo 3 (rapporto sinallagmatico con importo dovuto quale corrispettivo per il servizio reso).

IVA – Cessione di energia ante 2015: non si applica il reverse charge

Rif.: Principio di diritto, Agenzia delle Entrate 12 agosto 2024, n. 2

Il regime dell'inversione contabile (prorogato fino al 31 dicembre 2026 dalla Direttiva 2022/890/Ue anche al settore delle cessioni di gas ed energia elettrica; cfr. DL 21 giugno 2022, n. 73) non si applica sui maggiori corrispettivi dovuti per via dell'aumento dei prezzi relativi all'energia ceduta prima del 2015.

Questi importi integrativi, essendo dovuti per cessioni effettuate prima dell'introduzione del reverse charge, andranno fatturati ordinariamente addebitando l'Iva in rivalsa, in quanto in origine non sono state emesse fatture in regime di inversione contabile.

In generale l'adempimento dell'IVA secondo il meccanismo dell'inversione contabile comporta, in deroga alle regole ordinarie, che gli obblighi relativi all'applicazione dell'imposta indiretta debbano essere adempiuti dal soggetto passivo cessionario o committente, in luogo del cedente o del prestatore. A partire dal 2015 l'applicazione dell'Iva con il meccanismo dell'inversione contabile si applica anche alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'art. 7-bis, co. 3, lettere a), DPR 633/1972.