



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. 10 del 07.11.2024

NOVITA' E ULTIMI PROVVEDIMENTI

IVA - Regime di split payment e nota di credito a fronte di un corrispettivo non pagato.....	pag. 2
IVA - Manutenzione portuale: applicazione del regime di non imponibilità.....	pag. 2
IVA - Atti di trasferimento degli impianti di distribuzione di gas: regimi Iva e registro applicabili.....	pag. 3
IVA - Split payment: elenchi 2025 dei soggetti obbligati.....	pag. 3
IVA - Somme corrisposte dal GSE ad una comunità energetica: regime applicabile.....	pag. 4
IVA - Rinuncia del credito verso il fallito: ammessa la nota di credito solo alla chiusura della procedura.....	pag. 4
IVA - Contributi PNRR: sono fuori campo Iva.....	pag. 4
Previdenza - Ravvedimento operoso anche per i contributi Inps	pag. 4
Redditi di lavoro dipendente - Bonus Natale 2024 ai dipendenti: chiarimenti in merito ai requisiti e all'erogazione.....	pag. 5

FOCUS

REGISTRO, DAL PROSSIMO 1° GENNAIO AL VIA L'AUTOLIQUIDAZIONE DEL TRIBUTO.....	pag. 7
--	--------

IVA - Regime di split payment e nota di credito a fronte di un corrispettivo non pagato

Rif.: Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 25 ottobre 2024, n. 210

Un'operazione assoggettata a split payment (art. 17-ter, Dpr 633/1972) può essere rettificata in diminuzione, ai sensi dell'art. 26, c. 2 e 3, Dpr 633/1972, in caso di mancato pagamento del corrispettivo.

Secondo l'agenzia delle Entrate, le disposizioni dei menzionati commi devono essere coordinate con quelle relative alla scissione dei pagamenti. Questo meccanismo prevede che l'IVA addebitata dal cedente o dal prestatore nelle fatture debba essere versata dal cessionario o dal committente direttamente all'Erario, anziché al fornitore, scindendo il pagamento del corrispettivo da quello della relativa imposta (circolare n. 1/E/2015).

Inoltre, l'art. 3, Dm 23 gennaio 2015 prevede che l'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi a cui si applica lo split payment diviene esigibile nel momento in cui il cessionario o il committente effettua il pagamento del corrispettivo pattuito. Solo facoltativamente il cessionario/committente può anticipare l'esigibilità del tributo al momento della ricezione della fattura o alla registrazione di essa. **Per cui l'esigibilità dell'imposta non sorge in assenza del pagamento del corrispettivo**, ancorché sia stata emessa la fattura (in deroga al principio di cartolarità del tributo di cui all'art. 21, co. 7, Dpr 633/1972; cfr. Risposte Interpello 436/2019 e 482/2023).

In assenza del pagamento il cedente/prestatore può emettere una nota di credito, ancorché sia decorso 1 anno dall'emissione della fattura originaria, a condizione che l'acquirente/committente non abbia optato per l'esigibilità dell'imposta anticipata. La nota di variazione va emessa seguendo quanto riportato nella circolare 13 aprile 2015, n. 15/E: trattandosi di una rettifica apportata ad un'IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del cedente/prestatore, lo stesso non avrà diritto a portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, ma dovrà limitarsi a procedere solo ad apposita annotazione in rettifica nel registro di cui all'art. 23, Dpr 633/1972.

Anche il cessionario/committente, non avendo optato per l'anticipazione dell'esigibilità dell'imposta, deve limitarsi a stornare contabilmente l'operazione.

Qualora, invece, si sia optato per l'esigibilità dell'imposta, tornerebbero applicabili i limiti temporali disposti dal co. 3 dell'art. 26 del decreto IVA (un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile).

IVA - Manutenzione portuale: applicazione del regime di non imponibilità

Rif.: Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 16 ottobre 2024, n. 205

L'analisi dell'agenzia delle Entrate è volta a stabilire **l'applicabilità del regime di non imponibilità, ai sensi dell'art. 9, co. 1, n. 6, DPR 633/1972, agli interventi di manutenzione portuale**.

Nella Risposta viene precisato che detto regime può essere applicato **solo** alle prestazioni rese **dai soggetti che realizzano il complesso intervento di manutenzione portuale** e che dette prestazioni devono **essere immediatamente riferibili alla manutenzione portuale**.

Ciò in quanto la norma prevede il regime di non imponibilità per i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto (nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari).

La norma citata è stata oggetto di interpretazione ad opera:

- dell'art. 3, co. 13, Dl 27 aprile 1990, n. 90, con cui si è precisato che nell'agevolazione sono da comprendere anche i lavori relativi a rifacimento, completamento, ampliamento, ammodernamento, ristrutturazione e riqualificazione degli impianti già esistenti, pur se tali opere vengono dislocate, all'interno dei predetti luoghi, in sede diversa dalla precedente;

- dell'art. 1, co. 992, legge 27 dicembre 2006, n. 296, secondo cui la realizzazione in porti già esistenti di opere previste nel piano regolatore portuale e nelle relative varianti ovvero qualificate come adeguamenti tecnico-funzionali sono da intendersi quali attività di ampliamento, ammodernamento e riqualificazione degli stessi.

La circolare 21 aprile 2008, n. 41/E ha riconosciuto il regime di non imponibilità anche alle prestazioni relative ad opere realizzate nelle preesistenti aree portuali e relative adiacenze, a condizione che siano previste nel piano regolatore portuale e nelle eventuali varianti e che siano qualificate come opere di adeguamento tecnico-funzionale della struttura portuale esistente.

Pertanto, ai fini dell'applicazione del cennato regime Iva, viene richiesto che:

- 1) le prestazioni siano rese **in un determinato luogo** (porto, aeroporto, ecc.);
- 2) le stesse prestazioni rientrino tra quelle **svolte ordinariamente** nel predetto luogo e, nello specifico, che le stesse siano **direttamente riferibili al funzionamento ed alla manutenzione degli impianti** ovvero all'attività di

movimentazione di beni o di persone nonché di assistenza ai mezzi di trasporto che viene ordinariamente svolta nel luogo stesso;

3) i servizi in esame debbano presentarsi come **complessi interventi strutturali da realizzare su impianti già esistenti**, aventi come fine immediato il loro funzionamento e la loro manutenzione ovvero il loro ammodernamento, ampliamento, ecc. (risoluzione 31 marzo 2008, n. 118/E). Con l'effetto che sono escluse dall'ambito applicativo del menzionato art. 9 le mere forniture di beni e servizi (risoluzione 23 luglio 2002, n. 247/E), le quali non danno luogo agli interventi di carattere strutturale cui fa riferimento la norma.

Inoltre, come precisato dalla citata risoluzione n. 118/E/2008, il regime in esame riguarda le prestazioni immediatamente riferibili alla manutenzione portuale, per cui può essere applicato alle predette prestazioni solo quando le stesse siano rese dai soggetti che realizzano il complesso intervento di manutenzione portuale. In sostanza, tali prestazioni possono essere rese dall'appaltatore principale a favore del committente di tali opere, dal subappaltatore all'appaltante dei lavori di manutenzione portuale e, per analogia con i casi precedenti, da coloro che effettuano una prestazione di manutenzione portuale ad un committente sulla base di un contratto di risultato, anche se non riconducibile immediatamente alle figure tipiche dell'appalto e del subappalto (ad esempio, prestazioni realizzate dai consorziati a favore della società consortile, aggiudicataria dei lavori di appalto).

Con la Risposta in esame viene ribadito, quindi, quanto evidenziato con la risoluzione 118/E/2008, ossia che il trattamento di non imponibilità in questione può essere applicato solo alle prestazioni rese dai soggetti che realizzano il complesso intervento di manutenzione portuale e che dette prestazioni devono essere immediatamente riferibili alla manutenzione portuale.

IVA - Atti di trasferimento degli impianti di distribuzione di gas: regimi Iva e registro applicabili

Rif.: Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 18 ottobre 2024, n. 207

In relazione al **trattamento fiscale ai fini delle imposte indirette** – Iva e imposta di registro – dell'operazione di **trasferimento degli impianti di distribuzione di gas naturale**, viene ricordato che il trasferimento di un'azienda non rileva ai fini IVA (art. 2, co. 3, lett. b), DPR 633/1972), in quanto l'operazione non ha per oggetto il trasferimento di singoli beni, bensì di un complesso di beni e di rapporti giuridici (art. 2555 del Codice civile) suscettibile di consentire l'esercizio dell'attività economica autonoma e attuale (Corte di Giustizia Ue, sentenza 27 novembre 2003, in causa C-497/01, punti 40 e 44), a condizione che detta caratteristica fosse anche preesistente al trasferimento stesso (Risposte Interpello 455/2023 e 546/2020) e che il suddetto complesso di beni mantenga la sua identità funzionale anche successivamente al suo trasferimento (Corte di Giustizia Ue, sentenza 10 novembre 2011, in causa C-444/10, punto 25).

Detto regime di **esclusione dal campo di applicazione dell'Iva** è applicabile all'operazione di trasferimento degli impianti di distribuzione di gas naturale.

Ai fini **dell'imposta di registro**, invece, si applica il tributo in misura proporzionale, ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 2, DPR n. 131/1986 e dell'art. 2, co. 1, della Tariffa, Parte I, allegata al medesimo DPR.

IVA - Split payment: elenchi 2025 dei soggetti obbligati

Rif.: Sito Mef

Il Dipartimento delle Finanze del Mef ha pubblicato gli **elenchi** per l'anno **2025** dei **oggetti tenuti all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti** (cd. split payment), di cui all'art. 17-ter, DPR 633/1972. L'elenco, aggiornato al 17 ottobre 2024, riguarda i soggetti di cui al co. 1-bis dell'art. 17-ter citato. I soggetti interessati potranno segnalare eventuali mancate o errate inclusioni negli elenchi, fornendo idonea documentazione a supporto ed esclusivamente mediante il modulo di richiesta. Si tratta degli elenchi di:

- società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai ministeri;
- enti o società controllate dalle Amministrazioni centrali;
- enti o società controllate dalle Amministrazioni locali;
- enti o società controllate dagli Enti Nazionali di Previdenza e Assistenza;
- enti, fondazioni o società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, dalle Amministrazioni pubbliche;
- società quotate inserite nell'Indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Nell'ambito della scissione dei pagamenti rientrano anche le Amministrazioni pubbliche, come definite dall'art. 1, co. 2, legge 31 dicembre 2009, n. 196 (cfr. art. 17-ter, co. 1, Dpr 633/1972) e per le quali è possibile fare riferimento all'elenco (cd. elenco IPA) pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche amministrazioni (www.indicepa.gov.it).

IVA - Somme corrisposte dal GSE ad una comunità energetica: regime applicabile

Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 11 ottobre 2024, n. 201

Con la precedente Risposta Interpello n. 37/2022 l'agenzia delle Entrate aveva chiarito che le somme corrisposte dal GSE ad una comunità energetica a titolo di tariffa incentivante e di restituzione delle componenti tariffarie sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva (art. 2, co. 3, lett. a), Dpr 633/1972), in quanto «contributo a fondo perduto, percepito dal soggetto referente del gruppo di autoconsumo collettivo o dalla comunità energetica in assenza di alcuna controprestazione resa al soggetto erogatore».

Diversamente, nel caso della Risposta Interpello in commento, un produttore terzo non associato intende stipulare con una comunità energetica un accordo di messa a disposizione dell'energia prodotta dall'impianto, al fine di disciplinare il loro rapporto nonché le relative controprestazioni. Nel caso in esame **le somme erogate**, sulla base del predetto accordo, **hanno natura di corrispettivo** e, di conseguenza, sono **rilevanti ai fini Iva**.

IVA - Rinuncia del credito verso il fallito: ammessa la nota di credito solo alla chiusura della procedura

Rif.: Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 15 ottobre 2024, n. 203

Secondo l'agenzia delle Entrate **per recuperare l'Iva non è ammesso emettere nota di credito, anticipatamente rispetto alla chiusura della procedura concorsuale, in caso di rinuncia unilaterale del credito vantato verso il soggetto fallito** (art. 26, co. 2 e 3-bis, Dpr 633/1972). La motivazione va ricercata nel fatto che le fattispecie contemplate nell'art. 26, co. 2 (nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili) non sono riconducibili ad una rinuncia naturale del credito. L'unica situazione ammessa, per i casi di volontà sopravvenuta, riguarda gli accordi sopravvenuti (nel termine di un anno, ai sensi del co. 3 dell'art. 26), che comunque dipendono dalla volontà di entrambe le parti di far venire meno, in tutto o in parte, l'operazione o di ridurne l'ammontare imponibile. Infine, come precisato dalla circolare n. 77/2000, in riferimento alle procedure aperte prima del 26 maggio 2021, in assenza di una specifica previsione contrattuale ovvero di un accordo sopravvenuto dei contraenti, la nota di variazione può essere emessa solo alla conclusione infruttuosa della procedura concorsuale. Per le procedure aperte dal 26 maggio 2021 la nota di variazione può essere emessa alla dichiarazione di fallimento, come previsto dall'art. 18, Dl 73/2021.

Mancando nel caso in esame una specifica previsione contrattuale o un accordo sopravvenuto delle parti (entro un anno dall'operazione originaria), l'istante potrà emettere la nota di variazione per il recupero dell'Iva solo all'esito finale infruttuoso della procedura concorsuale.

IVA - Contributi PNRR: sono fuori campo Iva

Rif.: Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 4 ottobre 2024, n. 193

Ai fini Iva, **le somme erogate in attuazione del PNRR non scontano l'imposta**, data l'assenza di un rapporto sinallagmatico. L'agenzia delle Entrate richiama la circolare 21 novembre 2013, n. 34/E (concernente il trattamento Iva dei contributi erogati da pubbliche Amministrazioni) per ribadire che i contributi erogati in attuazione del PNRR non rappresentano un corrispettivo: gli stessi sono, infatti, concessi esclusivamente ai fini della realizzazione di opere di interesse generale. Pertanto, l'istante funge solo da tramite tra l'ente erogante (Ministero) e i soggetti deputati alla fornitura del materiale.

Ne deriva che la fattispecie in esame va ricondotta a **mere movimentazioni di denaro**, escluse dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 2, co. 3, lett. a), Dpr 633/1972.

Previdenza - Ravvedimento operoso anche per i contributi Inps

Rif.: Circolare Inps 4 ottobre 2024, n. 90

Le **modifiche** apportate **al regime sanzionatorio**, in vigore dal 1° settembre 2024, ad opera dell'art. 30, co. 1, Dl 2 marzo 2024, n. 19 impattano **anche sulle omissioni contributive**, oltre che sulle evasioni contributive di cui all'art. 116, commi 8, 9, 10 e 15, legge 23 dicembre 2000, n. 388.

I chiarimenti resi dall'Inps riguardano anche i casi di regolarizzazione della violazione a seguito di accertamenti degli enti impositori, come pure i casi di omissioni derivanti da incertezze connesse a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o amministrativi.

L'aspetto di maggior interesse attiene al **ravvedimento operoso** di cui può fruire il soggetto che **versa i contributi dovuti in maniera spontanea** (prima di contestazioni o richieste da parte degli enti impositori) **entro 120 giorni dalla scadenza**. L'Inps chiarisce il significato della locuzione utilizzata dal legislatore allorché parla di versamento «in unica soluzione»: essa dev'essere interpretata nel senso che possono essere eseguiti più versamenti (anche in date diverse) nell'arco temporale intercorrente dalla scadenza al momento del pagamento, purché la somma di quanto versato

avvenga nei 120 giorni previsti e corrisponda a quanto interamente dovuto. Non è ammesso all'agevolazione, invece, il versamento rateale, in quanto non previsto dal legislatore.

Redditi di lavoro dipendente - Bonus Natale 2024 ai dipendenti: chiarimenti in merito ai requisiti e all'erogazione
Rif.: Circolare agenzia delle Entrate 10 ottobre 2024, n. 19/E

La legge di conversione del DL 113/2024 (decreto Omnibus), L. 7 ottobre 2024, n. 143, ha introdotto, nell'art. 2-bis, **un contributo in favore dei lavoratori dipendenti che si trovano in precise situazioni reddituali e familiari.**

Il bonus è erogato ai lavoratori dipendenti in presenza delle seguenti condizioni, che **devono sussistere congiuntamente** in capo agli stessi:

1) avere, nell'anno d'imposta 2024, un reddito complessivo non superiore a 28mila euro.

Ai fini del calcolo del reddito complessivo, occorre considerare l'ammontare del «reddito di riferimento», nonché la quota esente dei redditi agevolati riconosciuta ai contribuenti che hanno trasferito la loro residenza in Italia. Non si considera, invece, il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e quello delle relative pertinenze (art. 10, co. 3-bis, del Tuir);

2) avere il coniuge, non legalmente ed effettivamente separato, e almeno un figlio, anche se nato fuori del matrimonio, riconosciuto, adottivo o affidato, entrambi (coniuge e figlio) fiscalmente a carico, ai sensi dell'art. 12, co. 2, del Tuir, oppure, in alternativa, avere almeno un figlio, fiscalmente a carico, in presenza di un nucleo familiare monogenitoriale, come individuato dall'art. 12, co. 1, lett. c), decimo periodo, del Tuir.

Riguardo al nucleo familiare con un solo genitore, la circolare in esame precisa che questo sussiste qualora, alternativamente, l'altro genitore sia deceduto, non abbia riconosciuto il figlio nato fuori del matrimonio oppure il figlio sia stato adottato da un solo genitore (destinatario del bonus) o affidato o affiliato a un solo genitore (destinatario del bonus). In tali ipotesi, il bonus spetta all'unico genitore non coniugato o, se coniugato, successivamente separatosi legalmente ed effettivamente; in tal caso l'eventuale situazione di convivenza more uxorio non preclude la spettanza del contributo. Nel documento di prassi sono, poi, illustrate le ipotesi in cui l'indennità non spetta poiché l'altro genitore convivente non può essere considerato un coniuge fiscalmente a carico, né la famiglia può definirsi monogenitoriale, in quanto il figlio a carico è stato riconosciuto da entrambi i genitori;

3) avere un'imposta lorda, determinata sui redditi di lavoro dipendente, di cui all'art. 49 del Tuir – con esclusione di quelli indicati nel co. 2, lett. a), del medesimo art. – percepiti dal lavoratore, di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi dell'art. 13, co. 1, del Tuir.

Al ricorrere di tali condizioni spetta **un'indennità, una tantum, pari a 100 euro**, che non concorre alla formazione della base imponibile Irpef.

L'agenzia delle Entrate fornisce alcune precisazioni:

- il contributo è spettante per **l'anno 2024** e **viene riproporzionato** nel quantum in funzione del periodo di lavoro del dipendente nell'anno d'imposta 2024. Al riguardo, i giorni per i quali spetta il bonus coincidono con quelli che hanno dato diritto alla retribuzione e, in presenza di più redditi di lavoro dipendente, i giorni compresi in periodi contemporanei devono essere computati una sola volta. In ogni caso, nessuna riduzione del bonus dev'essere effettuata in presenza di particolari modalità di articolazione dell'orario di lavoro (ad esempio, il part-time orizzontale, verticale o ciclico);
- è necessario essere titolare di un **reddito di lavoro dipendente** nel corso del 2024, senza che rilevi la tipologia contrattuale del rapporto di lavoro (ad esempio, a tempo determinato o indeterminato);
- sono **esclusi** dall'ambito applicativo i titolari di **redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente, considerato che la norma fa riferimento al solo art. 49 del Tuir (redditi di lavoro dipendente);
- il sostituto d'imposta pubblico o privato riconosce il bonus **unitamente alla tredicesima mensilità su richiesta del lavoratore dipendente**, che attesta per iscritto, tramite dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, la sussistenza dei relativi requisiti. In presenza di più figli fiscalmente a carico, si ritiene sufficiente l'indicazione del codice fiscale di un solo figlio. Se nel corso del 2024 il lavoratore ha svolto più attività di lavoro dipendente, con datori di lavoro diversi, lo stesso deve presentare la richiesta all'ultimo datore di lavoro, ossia a colui che materialmente eroga il bonus con la tredicesima mensilità, corredata delle Certificazioni Uniche riferite ai precedenti rapporti di lavoro, al fine del corretto calcolo del quantum spettante. Nel caso in cui, invece, il lavoratore abbia più contratti di lavoro dipendente di part-time in essere, l'indennità è erogata dal sostituto d'imposta individuato dal lavoratore stesso;
- le somme corrisposte **sono recuperate dai medesimi sostituti sotto forma di credito**, da utilizzare in compensazione, a partire dal giorno successivo all'erogazione in busta paga dell'indennità;
- successivamente, i sostituti d'imposta **verificano in sede di conguaglio la spettanza** dell'indennità e, qualora la stessa risulti non spettante, provvedono al recupero del relativo importo;

- resta fermo che il bonus è **rideterminato nella dichiarazione dei redditi presentata dal lavoratore** dipendente ed è computato nella determinazione del saldo Irpef. In particolare, è previsto che qualora il lavoratore, pur avendo diritto all'indennità, abbia percepito redditi di lavoro dipendente non assoggettati a ritenuta fiscale, ovvero non abbia ricevuto il bonus dal sostituto d'imposta nonostante la sua spettanza, lo stesso può beneficiare dell'indennità nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2024, da presentarsi nel 2025. Ciò vale anche per il lavoratore dipendente che ha cessato l'attività lavorativa nel corso del 2024. Qualora il lavoratore abbia, invece, beneficiato dell'indennità in assenza dei presupposti richiesti o in misura superiore a quella spettante e non sia più possibile per il sostituto d'imposta effettuare il conguaglio a debito, il lavoratore deve restituire, nella dichiarazione dei redditi, l'ammontare del contributo indebitamente ricevuto.

REGISTRO, DAL PROSSIMO 1° GENNAIO AL VIA L'AUTOLIQUIDAZIONE DEL TRIBUTO

Rif.: art. 2 D.Lgs. n. 139/2024 (Gazzetta Ufficiale Repubblica Italiana - Serie Generale del 2 ottobre 2024, n. 231)

In sintesi: Il Dlgs n. 139/2024, in vigore dal 3 ottobre 2024, è intervenuto anche in materia d'imposta di registro, razionalizzandone la disciplina. Tra le novità più rilevanti vi sono l'introduzione del principio di autoliquidazione dell'imposta da parte dei soggetti tenuti al pagamento del tributo nonché le modifiche in tema di trasferimenti d'azienda e acconti.

La riforma fiscale e il Dlgs n. 139/2024 per la razionalizzazione delle imposte indirette

Rif.: Art. 2, Dlgs 18 settembre 2024, n. 139

Il Dlgs 18 settembre 2024, n. 139, contenente **la revisione dei tributi indiretti diversi dall'Iva**, implementa la riforma del sistema tributario in essere che il Governo sta attuando in esercizio della delega conferita con la legge n. 111/2023 e secondo i principi e criteri direttivi da quest'ultima enunciati.

In particolare, tra tali principi e criteri direttivi risultano anche la **semplificazione della disciplina** dei singoli tributi indiretti e la previsione del **sistema di autoliquidazione per l'imposta sulle successioni e donazioni e per l'imposta di registro**.

Numerose sono le novità più significative introdotte dal decreto legislativo in esame: a partire dalla previsione di una disciplina specifica per il trust con riferimento all'imposta sulle successioni e donazioni e dalla riformulazione dell'art. 3, co. 4-ter del Dlgs n. 346/1990 (Tus) al fine di chiarire i requisiti applicativi per beneficiare dell'agevolazione ivi prevista, fino all'introduzione del principio di autoliquidazione per l'imposta sulle successioni e donazioni e per l'imposta di registro.

Le disposizioni hanno un'ampia portata e saranno efficaci a partire **dal 1° gennaio 2025, trovando applicazione:**

- **agli atti pubblici** formati e giudiziari pubblicati o emanati a partire dalla predetta data,
- **alle scritture private autenticate** o presentate per la registrazione a partire dalla predetta data,
- **alle successioni** aperte e **agli atti a titolo gratuito** stipulati a partire da tale data.

Le modifiche introdotte nella disciplina dell'imposta di registro

Il Dlgs n. 139/2024 è intervenuto in materia d'imposta di registro, apportando molteplici modifiche al Dpr 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro - Tur) non solo allo scopo di consentire una **maggiore razionalità** alla disciplina e alla funzione dell'imposta ma anche di **semplificarne le modalità di applicazione**.

Le disposizioni recate dal decreto legislativo si applicheranno agli atti pubblici formati e giudiziari pubblicati o emanati nonché alle scritture private autenticate o presentate per la registrazione a partire dal 1° gennaio 2025.

Tali nuove disposizioni intervengono, modificandole, su molte norme del Tur: **tra le novità più rilevanti vanno segnalate:**

- **L'introduzione del principio di autoliquidazione dell'imposta di registro,**

- le modifiche in tema di atti di trasferimento d'azienda nonché in tema di contratti preliminari e di contratti che trasferiscono diritti edificatori comunque denominati.

L'autoliquidazione

L'art. 2, co. 1, lett. e), del Dlgs n. 139/2024 ha introdotto il **principio di autoliquidazione** dell'imposta di registro: è stato, infatti, modificato l'art. 16 (Esecuzione degli atti) del Dpr n. 131/1986, sostituendo le parole «liquidata dall'ufficio» con «liquidata dai soggetti obbligati al pagamento».

Pertanto, a seguito di tale modifica, la registrazione è eseguita **previo pagamento dell'imposta liquidata dal contribuente**: il sistema dell'autoliquidazione (già previsto, ad esempio, per i contratti di locazione) diventa il metodo ordinario e generale di applicazione dell'imposta di registro per tutte le tipologie di atti soggetti all'imposta, salvo alcune situazioni particolari.

Sono, quindi, i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta di registro a doverla liquidare; chiara in questo senso è sia la formulazione dell'art. 16 del Tur sia la Relazione illustrativa al decreto legislativo, la quale espressamente afferma che «l'imposta viene liquidata e assolta dal contribuente, senza l'intervento dell'amministrazione finanziaria che procede

successivamente a correggere eventuali errori materiali o di calcolo effettuati dal contribuente in sede di autoliquidazione, notificando apposito avviso di liquidazione».

Rispetto al passato cambia del tutto il sistema di liquidazione dell'imposta: infatti, prima dell'intervento normativo in esame, l'imposta di registro veniva liquidata da parte dell'Ufficio, il quale procedeva in via autonoma ad indicare al contribuente l'imposta dovuta; invece, a seguito delle modifiche apportate dal decreto legislativo, è il contribuente a dover determinare l'imposta di registro dovuta e procedere quindi, sotto la propria responsabilità, al versamento della stessa.

Gli atti di trasferimento d'azienda

Dev'essere segnalato l'intervento – ad opera dell' art. 2, co. 1, lett. i) del Dlgs n. 139/2024 – con riferimento agli atti di trasferimento d'azienda o di rami d'azienda.

Il decreto legislativo ha riformulato, infatti, il co. 4 dell'art. 23 del Tur al fine di, per citare le parole della Relazione illustrativa, «chiarire un aspetto della tassazione degli atti recanti trasferimento di aziende o rami d'azienda rilevante ai fini della determinazione delle aliquote applicabili ai diversi beni».

Il citato co. 4 stabilisce che, in mancanza di elementi che consentano una puntuale ripartizione dei beni che compongono il perimetro dell'azienda o del ramo d'azienda, vale la disposizione del co. 1, la quale prevede l'applicazione dell'imposta con l'aliquota più elevata, salvo il caso in cui per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti.

Pertanto, il Dlgs n. 139/2024 precisa quanto finora non era stato espressamente sancito dal Legislatore, ossia che:

- 1) ai fini dell'applicazione alle singole componenti aziendali delle aliquote dell'imposta di registro previste per i singoli beni, è necessario che nell'atto o nei relativi allegati sia stata indicata la ripartizione del corrispettivo in quote corrispondenti alle singole componenti aziendali; sicché, in mancanza, dev'essere applicata l'aliquota d'imposta più elevata (è, quindi, onere delle parti attivarsi nell'atto di cessione per identificare puntualmente i singoli asset);
- 2) la possibilità di dedurre, dal valore dell'azienda, le passività relative all'azienda o al ramo d'azienda trasferito è espressamente rimessa al contribuente in sede di liquidazione del tributo, e non più soltanto all'agenzia delle Entrate in sede di controllo sulla congruità del valore dichiarato dalle parti.

I contratti che trasferiscono diritti edificatori e i contratti preliminari

Da ultimo, deve rilevarsi un'ulteriore modifica che recepisce i consolidati orientamenti della giurisprudenza: si tratta dell'intervento recato dall' art. 2, co. 1, lett. ff) del Dlgs n. 139/2024 in tema di **contratti che trasferiscono diritti edificatori** comunque nominati e di **contratti preliminari**, di cui, rispettivamente, agli articoli 9 e 10 della Tariffa, Parte I, allegata al Dpr n. 131/1986.

Con riferimento all'art. 9 citato, il decreto legislativo in esame prevede che sono soggetti a **registrazione in termine fisso i contratti che trasferiscono diritti edificatori comunque nominati**, con applicazione dell'imposta di registro nella **misura del 3%**.

In sostanza, i contratti che trasferiscono diritti edificatori (ossia i diritti con i quali viene concessa la facoltà di edificare una certa quantità di metri cubi o di metri quadri di superficie lorda) vengono ricondotti nella categoria degli atti aventi contenuto patrimoniale, assoggettandoli al relativo trattamento tributario.

Viene, poi, modificata anche la disciplina relativa ai contratti preliminari al fine di – come chiarito dalla Relazione illustrativa – semplificare e di meglio chiarire la disciplina relativa alla loro tassazione. In particolare, la nuova formulazione dell'art. 10 della Tariffa, Parte I, del Tur **estende il trattamento fiscale della caparra confirmatoria** (ossia l'applicazione dell'imposta di registro con aliquota dello 0,5%) anche alle somme erogate a titolo di acconto di prezzo per operazioni non soggette all'imposta sul valore aggiunto.

Tale novità è rilevante soprattutto per gli operatori del diritto, in quanto spesso si decideva di ricorrere alla caparra confirmatoria soltanto al fine di beneficiare del relativo trattamento tributario di favore; mentre, a seguito delle modifiche operate dal decreto legislativo, analoga aliquota viene prevista anche per le somme versate a titolo di acconto di prezzo.

Dunque, diversamente da quanto stabilito dal testo della disposizione ante modifica, che differenziava la tassazione degli acconti da quella delle caparre confirmatorie, contribuendo ad aumentare il rischio di alterazione per ragioni di convenienza fiscale, **viene ora stabilito un carico tributario analogo** (ossia l'applicazione dell'aliquota d'imposta dello 0,5%).

In ogni caso, vale la solita regola ossia che l'imposta di registro pagata in sede di contratto preliminare dev'essere imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo.