



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Dottori Commercialisti – Revisori Legali

Avvocati e giuristi di impresa

La Circolare per i clienti

31 dicembre 2024

News

Diritti di usufrutto, rendite e pensioni: modalità di calcolo per il 2025	pag. 2
Rateizzazione delle cartelle di pagamento: aggiornata la guida	pag. 3
Rappresentante fiscale e obbligo di garanzia	pag. 4
Piano Transizione 5.0, CFC e Social bonus: istituiti i codici tributo	pag. 5
Adempimento collaborativo: quali sono i requisiti del TCF	pag. 6
Saggio interessi legali: determinata la percentuale per il 2025	pag. 8
4.0: quando presentare la comunicazione di completamento dell'investimento	pag. 8

Approfondimenti

Agevolazione prima casa: richiesta ante rettifica o liquidazione	pag. 10
IVA: tra novità del 2024 e attese per il 2025	pag. 13
Riforma fiscale: Decreto IRPEF-IRES pubblicato in GU	pag. 15

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

News

Diritti di usufrutto, rendite e pensioni: modalità di calcolo per il 2025

Il MEF ha pubblicato il DM 27 dicembre 2024, in corso di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, concernente l'adeguamento delle modalità di calcolo dei diritti di usufrutto e delle rendite o pensioni per l'anno 2025. Cosa prevede il decreto?

L'emanazione del **DM 27 dicembre 2024** è prevista dal testo unico delle disposizioni concernenti l'**imposta di registro** e dal testo unico delle disposizioni concernenti l'**imposta sulle successioni e donazioni**, come modificati dal [D.Lgs. 139/2024](#).

Il provvedimento è rivolto ad armonizzare le modalità di calcolo dei valori dei diritti di usufrutto e delle **rendite e pensioni**, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro e dell'imposta sulle successioni e donazioni.

L'attuale quadro normativo individua nel **saggio legale di interesse** il criterio di riferimento per la determinazione dei coefficienti da utilizzare per il **calcolo del valore della rendita o pensione vitalizia e dell'usufrutto** a vita. In tal modo il legislatore ha riconosciuto, di fatto, la natura convenzionale dei coefficienti indicati nel prospetto oggetto di modifica senza porre vincoli di natura attuariale alle variazioni periodiche dei coefficienti medesimi.

Al riguardo, occorre considerare che il [D.Lgs. 139/2024](#) ha introdotto il comma 5-ter all'articolo 46 TUR e il comma 1-ter all'articolo 17 del TUS in base ai quali è stabilito che, ai fini della determinazione dei valori di cui ai commi 2 e 5-bis dell'articolo 46 TUR e di cui ai commi 1 e 1-bis dell'articolo 17 TUS, non può essere assunto un **saggio legale d'interesse inferiore al 2,5%**. Ciò al fine di evitare che l'oscillazione della misura del saggio legale di interessi porti a risultati non conformi al principio costituzionale di capacità contributiva ex [articolo 53 Cost.](#)

Ciò premesso, considerato che il decreto 10 dicembre 2024 del Ministro dell'economia e delle finanze, pubblicato nella **Gazzetta Ufficiale** n. 294 del 16 dicembre 2024, ha fissato il saggio degli interessi legali per l'anno 2025 nella misura del 2%, il prospetto dei coefficienti di cui agli articoli 46, comma 5-bis, TUR e 17, comma 1-bis, TUS, nonché il valore del multiplo dell'annualità indicato al comma 2, lettera a) dell'articolo 46 TUR e al comma 1, lettera a) dell'articolo 17, TUS è determinato assumendo come valore di riferimento la misura del 2,5%, che – così come evidenziato nella Relazione illustrativa del [D.Lgs. 139/2024](#) – corrisponde al saggio legale degli interessi stabilito per l'anno 2024 con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 29 novembre 2023, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 288 del 11 dicembre 2023. Ciò considerato, non è allegato al decreto alcun prospetto dei coefficienti, rinviandosi [all'allegato 1 D.Lgs. 139/2024](#).

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it

Rateizzazione delle cartelle di pagamento: aggiornata la guida

È stata aggiornata la guida dell'Agenzia delle Entrate Riscossione, che era stata pubblicata a maggio 2024, relativa alla rateizzazione delle cartelle di pagamento. Nell'aggiornamento è stata eliminata la percentuale dell'interesse di rateizzazione, che si applica nella misura tempo per tempo vigente.

L'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha aggiornato la [guida sulla rateizzazione delle cartelle di pagamento](#), eliminando al par. 8.1 la percentuale dell'**interesse di rateizzazione**, che nella versione della guida di maggio era pari al 4,5% per ruoli di natura erariale e al 10,5% per ruoli previdenziali.

La guida è disponibile sia sul sito AE che sul sito AdeR e contiene tutte le informazioni su come chiedere e ottenere la rateizzazione delle **cartelle di pagamento** o la proroga di una dilazione in corso, come presentare la domanda, quali sono le modalità di pagamento delle rate e gli effetti della rateizzazione o dell'eventuale decadenza.

Si ricorda che AdeR, per semplificare e facilitare gli adempimenti dei contribuenti, è impegnata in un percorso che prevede il potenziamento dei servizi e la semplificazione delle modalità di fruizione.

Una delle prime linee di intervento è quella relativa al pagamento dei debiti. Infatti, per consentire ai 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 da versare in più rate.

In particolare, l'[art. 19 DPR 602/73](#) e l'[art. 26 D.Lgs. 46/99](#) attribuiscono all'Agente della riscossione il potere di dilazionare il pagamento delle somme iscritte a ruolo.

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

Rateizzazione ordinaria entro i 120.000 euro

Le rateizzazioni ordinarie permettono di dilazionare il debito, di qualunque importo, fino a un massimo di 6 anni (72 rate).



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Se la somma che si intende rateizzare è inferiore a 120.000 euro, è possibile farlo direttamente online con il servizio “**Rateizza adesso**”, disponibile nell'area riservata, senza dover presentare alcuna documentazione.

La soglia è riferita a ogni singola richiesta di rateizzazione.

In alternativa, bisogna compilare il modello di richiesta R1, da inviare via Pec insieme alla documentazione di riconoscimento.

Rateizzazione ordinaria sopra i 120.000 euro

Se l'importo che si intende dilazionare supera i 120.000 euro, la domanda di rateizzazione ordinaria in 72 rate va presentata via Pec, allegando anche la documentazione che attesti la “temporanea situazione di obiettiva difficoltà economica”.

Rateizzazione straordinaria

Se il contribuente si trova in una comprovata e grave situazione legata alla congiuntura economica può chiedere una rateizzazione straordinaria, che permette di dilazionare il debito, di qualunque importo, fino a un massimo di 10 anni (120 rate). In questo caso, insieme al modulo di richiesta, bisogna allegare la documentazione che attesti la presenza del requisito di difficoltà.

Rateizzazione in proroga

Se il contribuente dimostra di aver subito un peggioramento della situazione di obiettiva difficoltà economica dopo la concessione della prima rateizzazione, può richiederne la proroga, una sola volta. La proroga può essere ordinaria, fino a un massimo di 72 rate, o straordinaria, fino a un massimo di 120.

Rappresentante fiscale e obbligo di garanzia

Con Decreto 9 dicembre 2024 del MEF, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 19 dicembre 2024 n. 297, sono stabilite le forme e la durata della garanzia che deve essere prestata dai rappresentanti fiscali. Con un successivo provvedimento AE saranno stabilite le modalità operative.

I soggetti in possesso dei requisiti previsti dall'[art. 8 c. 1 lett. a\), b\), c\) e d\) DM 31 maggio 1999](#) possono assumere il ruolo di **rappresentante fiscale** (di cui all'[art. 17 c. 3 DPR 633/72](#)) previo rilascio di un'idonea garanzia secondo le modalità stabilite dal [decreto del MEF del 9 dicembre 2024](#), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 297 del 19 dicembre 2024.

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

La garanzia deve essere prestata sotto forma di:

- cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato; o
- fideiussione bancaria; o
- polizza fideiussoria.

La garanzia viene rilasciata in favore del direttore pro tempore della Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del soggetto che intende assumere il ruolo di rappresentante fiscale. Viene consegnata di persona presso la medesima Direzione provinciale.

Per quanto riguarda la durata, la garanzia deve essere prestata per un periodo minimo di **48 mesi** a partire dalla data di assunzione del ruolo di rappresentante fiscale. Il ruolo di rappresentante fiscale si intende assunto a partire dalla data di consegna della garanzia stessa alla Direzione provinciale competente in ragione del domicilio fiscale del rappresentante fiscale.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da adottare entro **120 giorni** dalla pubblicazione in GU del decreto in commento, saranno definite le modalità operative. I soggetti che, alla data di pubblicazione del provvedimento, già operano come rappresentanti fiscali entro 60 giorni devono attestare il possesso dei requisiti soggettivi e devono prestare un'idonea garanzia.

I riferimenti dei rappresentanti fiscali che sono in possesso dei requisiti soggettivi e che hanno prestato l'idonea garanzia possono poi essere consultati sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Piano Transizione 5.0, CFC e Social bonus: istituiti i codici tributo

L'Agenzia delle Entrate, con Ris. 18 dicembre 2024 nn. 63, 64 e 65, ha istituito i codici tributo rispettivamente in materia di Piano Transizione 5.0, Controlled Foreign Companies (CFC) e delle erogazioni liberali al Terzo settore (Social bonus).

Piano Transizione 5.0

Per poter fruire del bonus previsto dal "Piano Transizione 5.0" ([art. 38 DL 19/2024](#)) a favore delle imprese che effettuano investimenti finalizzati a realizzare al loro interno il processo di transizione digitale ed energetica, l'Agenzia delle Entrate, con la Ris. AE 18 dicembre 2024 n. 63, ha istituito il codice tributo 7072.

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, entro il 31 dicembre 2025, presentando il modello F24 unicamente tramite i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. L'ammontare non ancora utilizzato a tale data può essere riportato in avanti ed è utilizzabile in cinque **quote annuali** di pari importo.

Controlled Foreign Companies (CFC)

L'[art. 3 D.Lgs. 209/2023](#) ha introdotto all'[art.167 TUIR](#) un regime opzionale di tassazione alternativa per le imprese estere controllate (CFC).

Per il versamento dell'imposta sostitutiva tramite modello F24, l'Agenzia delle Entrate, con la Ris. AE 18 dicembre 2024 n. 64, ha istituito i seguenti codici tributo:

- 4077 - Acconto I rata (IRPEF);
- 4078 - Acconto II rata o acconto in unica soluzione (IRPEF);
- 4079 - Saldo (IRPEF);
- 4080 - Acconto I rata (IRES);
- 4081 - Acconto II rata o acconto in unica soluzione (IRES);
- 4082 - Saldo (IRES).

Erogazioni liberali al Terzo settore (Social bonus)

Per l'utilizzo in compensazione, del bonus pari al 65% delle erogazioni liberali in denaro effettuate a favore degli enti del Terzo settore (Social bonus) – tra quelli che hanno presentato al ministero del Lavoro e delle Politiche sociali un progetto per recuperare gli immobili pubblici inutilizzati e i beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata a loro assegnati e da loro utilizzati non commercialmente – il codice tributo istituito dall'Agenzia delle Entrate, con la Ris. AE 18 dicembre 2024 n. 65, è il 7037.

Adempimento collaborativo: quali sono i requisiti del TCF

Publicato in Gazzetta Ufficiale 17 dicembre 2024 n. 295, il DM MEF 6 dicembre 2024 che definisce i requisiti del sistema di controllo del rischio fiscale e la modalità di presentazione della domanda. Quali soggetti possono presentare la domanda?

Il DM MEF 6 dicembre 2024, pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 17 dicembre 2024 n. 295, disciplina i requisiti soggettivi ed essenziali del sistema di controllo del **rischio fiscale**.

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Requisiti soggettivi

Possono presentare domanda di adesione al regime le seguenti categorie di contribuenti:

- i soggetti (residenti e non) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a determinate soglie, ossia 750 milioni di euro dal 2024, 500 milioni di euro dal 2026 e 100 milioni di euro dal 2028 (la perdita di tali requisiti dimensionali non sarà valutata ai fini dell'ammissione o permanenza nel regime qualora derivi da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo);
- i contribuenti che danno esecuzione alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti, indipendentemente dall'ammontare del volume d'affari o dei ricavi;
- i contribuenti che appartengono al medesimo gruppo di imprese, a condizione che almeno un soggetto del gruppo possieda i requisiti dimensionali di cui sopra e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale certificato;
- i contribuenti facenti parte di un gruppo IVA, qualora almeno uno dei soggetti partecipanti al gruppo IVA abbia aderito o sia stato ammesso al regime di adempimento collaborativo.

Per i contribuenti rientranti nella seconda categoria, sarà possibile presentare l'istanza di ammissione al regime a partire dalla data in cui viene effettuato il primo **adempimento fiscale** connesso alla corretta esecuzione della risposta all'interpello; per quanto attiene, invece, ai soggetti della terza e quarta categoria, ciascun contribuente del gruppo dovrà presentare autonoma domanda di ammissione al regime.

Requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale

Il sistema deve rispettare i seguenti requisiti:

- la presenza di una strategia fiscale, chiara e documentata, degli obiettivi dei vertici aziendali in materia;
- la presenza di una chiara attribuzione di ruoli, a persone con adeguate competenze ed esperienze, secondo criteri di separazione dei compiti e con l'esplicitazione delle responsabilità connesse;
- la previsione di efficaci procedure per lo svolgimento delle attività di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio;
- la previsione di efficaci procedure di monitoraggio;

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

- l'attitudine ad adattarsi ai cambiamenti interni ed esterni all'impresa;
- l'invio di una relazione, con cadenza almeno annuale, agli organi di gestione, finalizzata all'esame e alle valutazioni conseguenti;
- la previsione di una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali.

Saggio interessi legali: determinata la percentuale per il 2025

Il MEF, con il Decreto 10 dicembre 2024 pubblicato in GU, ha stabilito che la misura del saggio degli interessi legali per il 2025 è pari al 2% in ragione d'anno; scende, quindi, rispetto al 2024 in cui era fissata al 2,5%.

Con il decreto del MEF del 10 dicembre 2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 294 del 16 dicembre 2024, è stabilito che la misura del saggio degli interessi legali (di cui all'[art. 1284 c.c.](#)) è fissata al 2% in ragione d'anno, con decorrenza dal 1° gennaio 2025.

Si ricorda che il saggio degli interessi legali è determinato non oltre il 15 dicembre dell'anno precedente a quello cui il saggio si riferisce.

La misura può essere modificata annualmente, sulla base:

- del rendimento medio annuo lordo dei titoli di Stato di durata non superiore a 12 mesi;
- del tasso di inflazione registrato nell'anno.

Se entro il 15 dicembre non è fissata una nuova misura del saggio, questo rimane invariato per l'anno successivo.

Gli interessi superiori alla misura legale devono essere determinati per iscritto.

Proprio a causa dell'inflazione registrata negli anni precedenti, la misura del saggio degli interessi legali era passa dall'1,25% del 2022 al 5% nel 2023, scesa al 2,5% nel 2024.

4.0: quando presentare la comunicazione di completamento dell'investimento

La trasmissione della comunicazione preventiva è un adempimento prodromico alla presentazione di una comunicazione aggiornata al completamento degli investimenti ed entrambe sono propedeutiche alla fruizione in compensazione dei crediti (Risp. AE 16 dicembre 2024 n. 260).

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it

La risposta delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta del 16 dicembre 2024 n. 260, precisa che:

- 1) per gli investimenti realizzati **dal 1° gennaio 2024 al 29 marzo 2024**, il contribuente è tenuto a trasmettere la sola comunicazione di completamento degli investimenti;
- 2) per gli investimenti effettuati a decorrere dall'entrata in vigore del [DL 39/2024](#) (in data **30 marzo 2024**), il contribuente è tenuto:
 - alla **preventiva comunicazione**, in via telematica, del loro ammontare complessivo e della presunta fruizione negli anni del credito. A tale scopo, va compilato e inviato l'apposito modulo disponibile sul sito del Gestore dei servizi energetici (GSE);
 - alla **trasmissione**, una volta completati gli investimenti, di un'altra comunicazione al GSE, per aggiornare le informazioni fornite in via preventiva.

Tuttavia, non viene disposto che le comunicazioni in oggetto siano effettuate entro un termine perentorio a pena di decadenza, con l'effetto che alle stesse non può dirsi subordinata la maturazione del diritto di credito che sorge con la realizzazione degli investimenti ma solo la sua concreta "fruizione" in compensazione.

La **trasmissione della comunicazione** preventiva rappresenta, dunque, un adempimento prodromico alla presentazione di una ulteriore comunicazione aggiornata al completamento degli investimenti, mentre entrambe le comunicazioni sono propedeutiche alla fruizione in compensazione dei crediti.

Ciò posto, non è condivisibile la soluzione prospettata dal contribuente di presentare la sola **comunicazione a consuntivo** in quanto, ai fini della fruizione del credito in oggetto, l'istante è tenuto a presentare la **comunicazione di completamento dell'investimento** solo dopo aver trasmesso la comunicazione preventiva. Per fruire del credito in argomento, l'istante dovrà, infatti, presentare la comunicazione preventiva, senza la necessità di ricorrere all'istituto della **remissione in bonis** di cui all'[art. 2 c. 1 DL 16/2012](#), e, successivamente, trasmettere la **comunicazione aggiornata a consuntivo**.



Approfondimenti

Agevolazione prima casa: richiesta ante rettifica o liquidazione

L'Agenzia delle Entrate, con Ris. 20 dicembre 2024 n. 66/E, precisa che la possibilità di richiedere l'agevolazione prima casa, con dichiarazione di successione integrativa o sostitutiva, trova un limite temporale nella notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta.

Premessa

Con Ris. 20 dicembre 2024 n. 66/E la Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate invita le strutture territoriali a **riesaminare le controversie pendenti** e concernenti la **dichiarazione di successione** presentata **oltre il termine di 12 mesi** contenente la richiesta dell'**agevolazione prima casa** secondo criteri non conformi.

Quesito

Sono state avanzate agli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate numerose **richieste di riconoscimento dell'agevolazione c.d. prima casa** in sede di presentazione della dichiarazione di successione oltre il termine ordinario di 12 mesi dall'apertura della successione medesima. Sono registrati **comportamenti non uniformi** da parte degli Uffici territoriali, che:

- in taluni casi, hanno **riconosciuto** l'agevolazione richiesta, sul presupposto dell'**assenza di un termine perentorio**, sia per la presentazione della dichiarazione di successione, sia per la richiesta di fruizione dell'agevolazione in esame in presenza dei presupposti per la sua spettanza;
- in altri casi, hanno **negato** l'applicazione del regime di favore, assumendo che l'agevolazione va richiesta dal contribuente in sede di presentazione della dichiarazione di successione **entro 12 mesi dall'apertura della successione**.

Risultano, inoltre, **pendenti** alcune **controversie** in cui gli Uffici **negano** la **spettanza** dell'agevolazione prima casa nel caso di **presentazione della dichiarazione di successione oltre il termine di 12 mesi**, richiamando le ordinanze della [Corte di Cassazione 9 aprile 2019, n. 9890 e 24 settembre 2020, n. 20132](#), secondo le quali *“trattasi di norma agevolativa e quindi di stretta interpretazione, per cui spettava al contribuente richiedere le dette agevolazioni presentando una dichiarazione di successione, integrativa o modificativa, [D.Lgs. n. 346 del 1990, ex art. 28](#), entro 12 mesi dall'apertura della successione”*.



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Il chiarimento richiesto si riferisce all'**individuazione di un limite temporale** in merito alla possibilità di richiedere l'agevolazione prima casa in un **momento successivo** al termine per la presentazione della dichiarazione di successione.

Parere della Direzione Centrale

La **disciplina** dell'agevolazione prima casa per i trasferimenti derivanti da successioni o donazioni, prevede che le **imposte ipotecaria e catastale** sono applicate nella **misura fissa** per i **trasferimenti della proprietà di case** di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, **derivanti da successioni o donazioni**, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste dall'art. 1, c. 1, quinto periodo, della Tariffa, parte prima, allegata al [DPR 131/86](#).

L'agevolazione, consistente nell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di **200 euro** ciascuna, deve essere richiesta dal contribuente nella dichiarazione di successione: in merito, la Circ. 7 maggio 2001 n. 44 chiarisce che: *“la volontà di fruire delle agevolazioni deve essere affermata dal richiedente con una **dichiarazione sostitutiva**, resa ai sensi degli articoli 46 e 47 [...] del [DPR 28 dicembre 2000, n. 445](#), da allegare alla dichiarazione di successione e nella quale deve essere evidenziata la sussistenza, al momento del trasferimento dell'immobile, dei requisiti e delle condizioni previste per l'acquisto della prima abitazione dalla Nota II-bis all'articolo 1, della Tariffa, Parte I, allegata al [d.P.R. n.131 del 1986](#)”*.

La [Ris. 2 ottobre 2006 n. 110/E](#) chiarisce che: *“la possibilità di integrare successivamente l'atto, possa estendersi **anche ai trasferimenti di immobili derivanti da successione o donazione** [...]. La circostanza che l'atto o la dichiarazione originari non contengano le dichiarazioni dell'acquirente necessarie per fruire del regime di favore può essere superata qualora le stesse vengano rese in un **atto integrativo**, dal medesimo formato”*: nella sostanza, analogamente alle ipotesi di omissione delle suddette dichiarazioni nell'atto di compravendita, è **possibile**, con un atto integrativo, nella **medesima forma dell'atto precedente, rendere successivamente le dichiarazioni omesse, anche per i trasferimenti derivanti da successione e donazione**.

Nei trasferimenti per successione, dunque, le citate dichiarazioni devono essere rese in sede di dichiarazione di successione integrativa o sostitutiva: si rammenta che l'art. 31 del TUS prevede che *“1. La dichiarazione deve essere presentata entro dodici mesi dalla data di apertura della successione [...] 3. Fino alla scadenza del termine la dichiarazione della successione può essere modificata con l'osservanza delle disposizioni degli articoli 28, 29 e 30 [...]”*.

Nei casi di **omessa presentazione della dichiarazione di successione** l'imposta è accertata e **liquidata d'ufficio** (art. 27, c. 4) e se è stata omessa la dichiarazione sostitutiva o la

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



dichiarazione integrativa (art. 28, c. 6) si procede d'ufficio, rispettivamente, alla riliquidazione dell'imposta o alla liquidazione della maggiore imposta. L'avviso deve essere notificato entro il termine di decadenza di **5 anni** dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione omessa.

Per quanto sopra la Direzione precisa che nelle ipotesi in cui la dichiarazione di successione sia presentata oltre il termine ordinario di 12 mesi, ma **prima della notifica dell'avviso di accertamento d'ufficio** e, comunque, entro il termine di decadenza dell'azione di accertamento dell'omessa dichiarazione, **la dichiarazione è liquidata dall'ufficio**, che provvede ad effettuare il **controllo** delle imposte autoliquidate e a **irrogare le sanzioni** per l'omessa o tardiva presentazione della dichiarazione (*ex art. 50 del TUS*).

Richiamando la [Ris. 13 gennaio 2012, n. 8/E](#), l'Agenzia chiarisce che *“deve ritenersi che i contribuenti possano procedere alla rettifica di errori contenuti nella dichiarazione di successione anche non meramente materiali o di calcolo, e gli uffici dell'Agenzia sono tenuti a valutare tali rettifiche, a condizione che tali modifiche vengano dichiarate prima della notificazione dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta ovvero prima del decorso del termine ultimo previsto dall'articolo 27, comma 3, del TUS, per la notifica del medesimo (due anni dal pagamento dell'imposta principale)”*.

Ne consegue, dunque, che la possibilità di richiedere l'agevolazione prima casa, con dichiarazione integrativa o sostitutiva, trova un **limite temporale nella notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta**, *ex art. 27, c. 3, TUS*.

In caso di **dichiarazione di successione omessa**, si ritiene che l'agevolazione prima casa possa essere richiesta **entro il termine di decadenza dall'azione di accertamento dell'omessa dichiarazione** e, dunque, **entro 5 anni dal termine ordinario** di presentazione della dichiarazione omessa, ai sensi del citato art. 27, c. 4, TUS.

Resta ferma la **verifica dei presupposti soggettivi e oggettivi** necessari per fruire dell'agevolazione prima casa, che devono sussistere al momento del trasferimento dell'immobile, che per gli acquisti *mortis causa* coincide con la data di apertura della successione (*cfr. Cassazione, ordinanza 27 aprile 2021, n. 11101*; Circ. 16 novembre 2000, n. 207).

Si precisa, infine, che nelle ipotesi in cui la dichiarazione di successione sia presentata in un momento successivo allo scadere del **termine di 18 mesi per il trasferimento della residenza**, si ritiene che l'agevolazione prima casa **non possa essere richiesta in mancanza del suddetto requisito al momento dell'apertura della successione**, atteso che la dichiarazione di voler stabilire la residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto (*ex* Nota II-*bis*, lettera *a*) o in un atto integrativo prima dello scadere del termine di 18 mesi (*cf.* Ris. 27 aprile 2017 n. 53).

La Direzione rappresenta che le presenti conclusioni **non appaiono in contrasto** con le ordinanze della [Corte di Cassazione 9 aprile 2019, n. 9890 e 24 settembre 2020, n. 20132](#), in quanto riferite a **fattispecie non del tutto analoghe** alle ipotesi in esame.

Nelle richiamate decisioni, infatti, si afferma il principio generale relativo alla necessità per l'erede di richiedere formalmente le agevolazioni, non essendo sufficiente il semplice possesso di fatto dei requisiti. Ciò, in quanto, il diritto all'agevolazione, che spetta esclusivamente se sussistono le condizioni previste dalla citata Nota II-*bis*, deve, comunque, essere invocato dal richiedente, tramite la presentazione della dichiarazione di successione nel rispetto delle norme del TUS.

Le strutture territoriali vengono invitate a **riesaminare le controversie pendenti** concernenti la materia in esame e, ove l'attività di liquidazione dell'Ufficio sia stata effettuata secondo criteri non conformi, ad abbandonare, con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio, la pretesa tributaria, sempre che non siano sostenibili altre questioni: nel chiedere che venga dichiarata la cessazione della materia del contendere, occorre prendere motivatamente posizione anche sulle spese di giudizio, fornendo al Giudice elementi che possano giustificare la compensazione, qualora non sia stata acquisita la rinuncia del contribuente alla rifusione delle spese di lite.

IVA: tra novità del 2024 e attese per il 2025

Si ripercorrono le principali novità del 2024 in tema IVA relative agli adempimenti (D.Lgs. 1/2024), con un focus anche sulle modifiche previste dalla delega per la riforma tributaria che invece non sono state finalizzate.

L'anno che sta per concludersi aveva preso l'avvio per accogliere le modifiche sostanziali previste dalla **delega per la riforma tributaria**.

Tenendo conto che la legge IVA è subordinata al recepimento delle direttive unionali, il testo che il Comitato di esperti del MEF aveva messo a punto sin dal 19 settembre del 2023 era finalizzato al corretto recepimento delle disposizioni europee, non presenti nella nostra legislazione o inserite in netto contrasto. Una per tutte la disposizione dell'[art. 6 c. 3 DPR 633/72](#), che individua l'effettuazione, cioè il fatto generatore, nel **pagamento della prestazione**, mentre la direttiva individua questo momento nell'**ultimazione del servizio** o nelle **scadenze periodiche**.

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



I punti aperti del 2025

Questa razionalizzazione della norma italiana non è andata avanti per il timore che potesse comportare la necessità di una copertura finanziaria, ma questo aspetto non era affatto presente nel corretto recepimento della direttiva.

Lo stesso dicasi per le nuove **aliquote IVA**, configurate dalla [Dir. UE 542/2022](#): questa lunga vacatio era stata concessa proprio per bilanciare le possibili variazioni nei due sensi. Il tema delle aliquote non più solo interno: dal 1° luglio 2021 i **venditori** che spediscono beni ai **consumatori** del nostro Paese devono conoscerle per applicarle correttamente.

Anche qui siamo completamente fermi: ad oggi non disponiamo nemmeno dei testi da sottoporre al parere delle Commissioni parlamentari.

Le novità IVA del 2024

Qualcosa, però, si è fatto nel 2024. In materia di **adempimenti**, partiamo con il [D.Lgs. 1/2024](#), che ha integrato il [DPR 100/98](#), cioè il regolamento per le **liquidazioni periodiche**, modificate dalla riforma della [legge IVA](#) del 1° gennaio di quell'anno. In particolare, l'[art. 25 DPR 633/72](#) era stato modificato per individuare la **registrazione degli acquisti** non come obbligo, ma onere, cioè la condizione per esercitare il **diritto di detrazione**.

È sempre rimasta ferma la struttura dell'imposta dovuta sulle operazioni attive: devono concorrere alla liquidazione anche se non fatturate e non registrate. Ovvio che questo vincolo non riguardi, di regola, il contribuente, che ignora anche in sede di liquidazione le operazioni che non ha documentato. Giustamente questo concorso alla liquidazione è rimasto per consentire la rettifica in aumento da parte dell'amministrazione finanziaria.

Il provvedimento che stiamo commentando non ha modificato il vincolo di registrazione degli acquisti entro l'anno di effettuazione dell'operazione, anche se la fattura fosse pervenuta successivamente. La possibilità di scegliere, in questo caso, l'anno in cui esercitare la detrazione è prevista dalla legge delega ([L. 111/2024](#)), e quindi la vedremo quando ci sarà permesso dalle nuove norme di riforma.

Tornando alle disposizioni introdotte dal [D.Lgs. 1/2024](#), troviamo:

- l'aumento a 100 €, dalle ex 50.000 lire, del versamento minimo in sede di liquidazione periodica;
- l'obbligo di eseguire questo versamento, unitamente a quello del periodo successivo, entro il 16 dicembre di ogni anno. Se questo importo ridotto riguarda il mese di dicembre, deve comunque essere versato entro il 16 gennaio dell'anno successivo.



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Per i **contribuenti trimestrali** viene correlativamente modificato l'[art. 7 c. 1 lett. a\) DPR 542/99](#), stabilendo il versamento al 16 dicembre degli importi inferiori al minimo periodico.

Significativa è anche la disposizione dell'[art. 14 D.Lgs. 1/2024](#), che eleva da 50.000 a 70.000 l'esonero dal **visto di conformità** per i **crediti IVA**, nel caso in cui il contribuente abbia un indice di affidabilità (ISA) superiore a quelli stabiliti con provvedimento dell'Agenzia delle entrate. L'ultimo provvedimento (22 aprile 2024) ha individuato questa soglia ad almeno 8 punti ISA.

Tra le questioni minori trattate dal [D.Lgs. 1/2024](#) abbiamo la procedura per il trasferimento al cliente della sua documentazione di cui il professionista sia depositario, con particolare riferimento al caso in cui non sia possibile effettuare la consegna.

Un punto aperto, che prima o poi si dovrà chiarire, riguarda i documenti propri dello studio professionale, quando il titolare intenda chiudere l'attività. I notai li depositano all'**archivio notarile**; i professionisti contabili non sanno come fare. Se ne parla da almeno trent'anni, ma la soluzione appagante non è all'orizzonte.

Riforma fiscale: Decreto IRPEF-IRES pubblicato in GU

Publicato nella GU 16 dicembre 2024 n. 294 il D.Lgs. 192/2024 recante revisione del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, che riordina e semplifica (con alcune norme innovative) il regime impositivo dei redditi.

È stato pubblicato nella GU 16 dicembre 2024 n. 294 il D.Lgs. 13 dicembre 2024 n. 192 recante revisione del regime impositivo dei redditi, che interviene diffusamente sul [TUIR](#) in un'ottica di semplificazione e razionalizzazione.

In termini generali, le nuove norme si applicano dal 2024.

Di seguito in rassegna le principali novità.

Art. 1 - Aggiornamento delle banche dati catastali

Con riferimento ai terreni sottoposti a monitoraggio da parte dell'AGEA (Agenzia per le erogazioni in agricoltura) è previsto l'esonero dall'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate i fatti che possono comportare variazione del reddito dominicale, in aumento o in diminuzione.

Art. 3 - Revisione della disciplina sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Tale articolo interviene sulla disciplina della tassazione dei redditi da lavoro dipendente, modificando (tra l'altro) i criteri previsti ai fini della determinazione del **valore** dei beni e dei servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro, ceduti ai dipendenti. Viene introdotta anche l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente dei contributi di assistenza sanitaria versati a **Fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale** e per le **polizze assicurative**.

Art. 5 - Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

È stato introdotto nel [TUIR](#) l'art. 177-bis - rubricato *Operazioni straordinarie e attività professionali* - a mente del quale i **conferimenti** di un complesso unitario di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale, in una società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze.

Art. 7 - Plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione

Per i terreni acquistati per effetto di donazione si assume come prezzo di acquisto quello sostenuto dal donante, aumentato dell'imposta sulle donazioni, nonché di ogni altro costo successivo inerente. Tale disposizione si applica alle cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di **utilizzazione edificatoria** effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del Decreto.

Art. 9 - Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

I prodotti in corso di lavorazione e le opere, le forniture e i servizi, per i quali non trova applicazione l'[art. 93 del TUIR](#), in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio. Tuttavia, le imprese che contabilizzano in bilancio tali opere, forniture e servizi con il metodo della **percentuale di completamento**, in conformità ai corretti principi contabili, applicano tale metodo anche ai fini della determinazione del reddito.

Le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi valutando le rimanenze **al costo** e imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale sono consegnate le opere o ultimati i servizi e le forniture, in conformità ai corretti principi contabili, applicano tale metodo anche ai fini della determinazione del reddito.

Art. 10 - Disciplina delle divergenze tra i valori contabili e fiscali emerse in sede di cambiamento dei principi contabili

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Tale articolo (che assume valenza sistematica nel nostro ordinamento tributario) individua le fattispecie di cambiamento dei principi contabili dalle quali possono derivare le divergenze - i.e. **divergenze non strutturali** - tra valori contabili e fiscali cui applicare la disciplina del riallineamento ai fini IRES, IRAP e di eventuali addizionali.

Ad esempio, costituiscono fattispecie di cambiamento di principi contabili dalle quali possono derivare tali divergenze i) la prima applicazione dei principi contabili internazionali (c.d. "*First Time Adoption*" o "FTA") ovvero ii) le operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti (si pensi al caso di una fusione per incorporazione di un soggetto *OIC-adopter* in un soggetto *IAS-adopter*) e tra soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti.

Le divergenze in parola sono assunte distintamente ai fini IRES e IRAP.

Art. 11 - Regimi di riallineamento

Il riallineamento può essere attuato sulla totalità delle **divergenze positive e negative** esistenti all'inizio del periodo d'imposta e verificatesi nel medesimo periodo d'imposta, ovvero esistenti alla data di efficacia delle operazioni straordinarie in precedenza indicate. La somma algebrica di dette differenze se positiva è assoggettata a tassazione con l'**aliquota ordinaria**, a cui sommare eventuali addizionali o maggiorazioni IRES e IRAP, separatamente dall'imponibile complessivo.

Il riallineamento può essere attuato anche con riguardo alle singole fattispecie, come, ad esempio, nel caso di iscrizione del diritto d'uso e delle passività del *leasing*. Ciascun saldo positivo oggetto di riallineamento è assoggettato a imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP con aliquota rispettivamente del 18% e del 3%.

Art. 12 - Riallineamenti dei maggiori valori emersi in esito a operazioni straordinarie

Per effetto della novella normativa, è stato introdotto un unico **regime di affrancamento** dei maggiori valori iscritti emersi nel bilancio di esercizio in esito a operazioni di riorganizzazione fiscalmente neutrali.

Nello specifico, la norma ha modificato il c. 2-ter dell'[art. 176 del TUIR](#): la società conferitaria può optare nella dichiarazione dei redditi per l'applicazione in tutto o in parte sui maggiori valori attribuiti in bilancio ai **singoli elementi** dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP con aliquota, rispettivamente, del 18 e del 3%.

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it

Il riferimento operato dalla norma ai “*singoli elementi dell'attivo*” determina che l'applicazione dell'imposta sostitutiva non è più condizionata, come in passato, al riallineamento per categorie omogenee di immobilizzazioni.

Art. 14 - Affrancamento straordinario delle riserve

I saldi attivi di rivalutazione, le riserve e i fondi in sospensione di imposta esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024, possono essere affrancati in tutto o in parte con l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP nella misura del 10%.

Art. 15 - Modifiche al regime di riporto delle perdite e operazioni straordinarie

Tali modifiche rappresentano uno degli snodi centrali della revisione del regime impositivo dei redditi, come evidenziato dall'[art. 6](#), lett. e), nn. 2), 3) e 4), Legge Delega Fiscale.

Le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante per la parte del loro ammontare che non eccede il **valore economico** del patrimonio netto della società che riporta le perdite.

Inoltre, è stato introdotto il **principio della libera compensabilità** delle perdite conseguite da una società a partire dal suo ingresso nell'ambito del gruppo societario - a cui è attribuita rilevanza quale **unico soggetto economico** - nonché delle perdite conseguite precedentemente per le quali abbiano trovato applicazione, all'atto dell'ingresso nel gruppo della società a cui si riferiscono, o successivamente, i limiti al riporto delle perdite e le condizioni di utilizzo normativamente previsti (perdite cc.dd. “omologate”).

Art. 16 - Scissione e Scissione mediante scorporo

La scissione mediante scorporo (*cfr.* [art. 2506.1 c.c.](#)) trova piena “*dignità*” fiscale nel nostro ordinamento tributario.

Come per i conferimenti di azienda, se lo scorporo ha a oggetto un'azienda le partecipazioni ricevute dalla società scissa si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritte le attività e passività dell'azienda scorporata.

Ai fini della disciplina dell'abuso del diritto, non rileva la scissione avente a oggetto un'azienda e la successiva cessione della partecipazione ricevuta.

Art. 17 - Modifiche alla disciplina dei conferimenti



La novella normativa ha modificato l'[art. 177 del TUIR](#), prevedendo che nel caso di conferimenti di azioni o quote in società mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società, anche **non residente** nel territorio dello Stato, ovvero incrementa la percentuale di controllo, si considera valore di realizzo ai fini della determinazione del reddito del soggetto conferente quello corrispondente alla quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento. Tale disposizione si applica, al ricorrere di particolari condizioni, anche qualora la società conferitaria non acquisisca il controllo di una società, né incrementa la percentuale di controllo.

Art. 18 - Modifiche alla disciplina della liquidazione

Per le società soggette all'IRES, il reddito relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale. Qualora la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun successivo esercizio intermedio è determinato in base al rispettivo bilancio, al netto delle perdite dei precedenti esercizi, anche se anteriori all'inizio della liquidazione, liquidando la relativa imposta.

Art. 19 - Modifiche alla disciplina della "tonnage tax"

I trasporti terrestri immediatamente antecedenti o successivi a quello marittimo sono **inclusi** nell'imponibile forfetario, a condizione che siano venduti insieme alla prestazione di trasporto marittimo. Il trasporto terrestre di *container* è, in ogni caso, escluso dall'imponibile.

Si segnala l'introduzione di un credito di imposta nei casi di **locazione a scafo nudo** delle navi agevolate, in misura pari all'imposta calcolata sul reddito determinato in via forfetaria, con riferimento ai giorni in cui la nave è stata locata a scafo nudo.

Art. 20 - Modifiche al regime delle società di comodo

È stato modificato, e razionalizzato, l'[art. 30, L. 724/94](#), con riferimento al i) **test di operatività** e ii) alla **determinazione del reddito minimo**.

In particolare, a seguito della novella normativa, i parametri ai fini:

- del *test* di operatività (*cfr.* c. 1, art. 30) sono pari all'1%, al 3%, al 6% e al 15%;
- della determinazione del reddito minimo (*cfr.* c. 3, art. 30) sono pari allo 0,75%, al 2,38%, al 4,75% e al 12%.