



Berta, Nembrini, Colombini e Associati

CONSULENZA SOCIETARIA, FISCALE E DEL LAVORO

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

Dott. Giorgio Berta
Rag. Mirella Nembrini
Rag. Sergio Colombini
Dott. Valerio Chignoli
Dott.ssa Francesca Ghezzi
Dott. Riccardo Rapelli

Dott.ssa Marina Asperti
Dott.ssa Valentina Bonomi
Dott. Luca Brevi
Dott. Massimiliano Brioschi
Dott. Enzo Colleoni
Dott.ssa Elena Del Bello
Dott.ssa Maria de Rosa Diaz
Dott.ssa Sabrina Durante
Dott.ssa Francesca Gerosa
Dott.ssa Silvia Gibillini
Dott.ssa Alessia Gusmini
Dott. Walter Larici
Dott.ssa Elisa Marcandalli
Dott. Massimo Medici
Dott. Andrea Medolago
Dott.ssa Susan Mossi
Dott. Luigi Nespoli
Dott.ssa Sara Nicoli
Dott. Franco Patti
Dott. Massimo Restivo
Dott.ssa Marilena Rota
Dott.ssa Laura Santini
Dott. Edoardo Scaini
Rag. Elisabetta Sporchia
Dott.ssa Clara Sterli
Dott. Guido Tisi
Dott. Daniel Vanoli
Dott.ssa Simona Vavassori
Dott. Federico Vicari
Dott.ssa Simona Zambetti
Dott. Massimo Zanardi

Dott.ssa Eleonora Barca
Dott. Tommaso Calchi
Dott.ssa Jessica Gambirasio
Dott.ssa Giulia Masula

Circolare n. 2 del 15/01/2024

- 1) Le news di gennaio
- 2) Regole per il corretto utilizzo in compensazione *“orizzontale”* dei crediti fiscali
- 3) Utilizzo della ritenuta da parte di studi associati e società
- 4) Verifiche contabili di inizio periodo d'imposta
- 5) Rapporti di agenzia: disciplina Enasarco confermata per l'anno 2024
- 6) *Bonus* in vigore nel 2024 per gli interventi sulle unità immobiliari
- 7) Conversione con modifiche del D.L. 145/2023 c.d. *“Decreto Anticipi”*

CBAM - Carbon Border Adjustment Mechanism

Il Regolamento UE 2023/956 ha introdotto un nuovo tributo ambientale destinato al bilancio dell'UE, basato sul c.d. *“Meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere”* denominato CBAM (Carbon Border Adjustment Mechanism), elemento essenziale del Green Deal europeo che mira a ridurre le emissioni di gas a effetto serra entro il 2030. Tale nuovo tributo ambientale mira a contrastare la rilocalizzazione delle emissioni di carbonio, al fine di garantire che le politiche climatiche europee non siano compromesse dal vantaggio economico che i Paesi extra-UE potrebbero ottenere non rispettando i vincoli di carattere ambientale.

Il meccanismo CBAM agisce sulle importazioni di prodotti a maggior intensità di carbonio da paesi extra UE, e comporta pertanto l'applicazione di un prezzo per le emissioni incorporate nei prodotti di alcune tipologie di industrie.

Il Regolamento prevede una prima fase di implementazione di natura transitoria che è entrata in vigore il 1° ottobre 2023. L'ambito di applicazione, per ora, è esteso alle importazioni di determinate categorie di merci ad alta intensità di carbonio, ossia: cemento, energia elettrica, concimi, ghisa, ferro e acciaio, alluminio e alcune sostanze chimiche,

Studio BNC | Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili - Revisori Legali - Consulenti del Lavoro

ACBMember

www.acbgroup.com

Bergamo

Via Giuseppe Mazzini, 4
24128 Bergamo
T +39 035 2286999
F +39 035 216380

Grumello del Monte

Piazzetta Rota Don Geremia, 18
24064 Grumello del Monte (BG)
T +39 035 832026
F +39 035 4420936

Treviglio

Viale Alcide De Gasperi, 14 scala G
24047 Treviglio (BG)
T +39 0363 419330
F +39 0363 594558

Codice Fiscale e P.IVA 02210110165 | info@studiobnc.it | studiobnc.it

classificate secondo la Nomenclatura Combinata (c.d. codici NC, corrispondenti a quelli del regolamento CEE n. 2658/87). L'elenco completo dei prodotti e dei relativi codici la cui importazione in territorio unionale prevederà l'applicazione del regolamento è incluso nell'Allegato I del regolamento.

In tale periodo non sarà applicato il tributo ma saranno solo acquisite informazioni sulle quantità dei prodotti importati. L'importatore dovrà inviare con cadenza trimestrale alla Commissione Europea la relazione CBAM, report contenente informazioni sulle merci importate durante tale periodo. Il primo rapporto, riferito al trimestre ottobre-dicembre 2023, dovrà essere presentato entro il 31 gennaio 2024. In tale fase inizierà l'attività di autorizzazione dei soggetti obbligati da parte delle autorità competenti nazionali (in Italia ha sede presso il Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica). La fase definitiva entrerà in vigore il 1° gennaio 2026; gli importatori che avranno richiesto e ottenuto lo status di "dichiarante CBAM autorizzato" dovranno dichiarare annualmente la quantità di merci soggette a CBAM importate e i dati delle emissioni di anidride carbonica al fine dell'applicazione del tributo. In assenza di tale autorizzazione, non sarà possibile importare merci CBAM nell'Unione Europea.

Visto l'impatto di tale normativa, si invitano i Clienti importatori dei prodotti di cui sopra alla consultazione del sito internet del Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica e dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, ai fini della preparazione agli adempimenti richiesti.

1) Le news di gennaio

Nuova Sabatini

La nuova circolare direttoriale del Mimit dell'11 dicembre 2023, n. 50031 interviene sulla disciplina di concessione delle agevolazioni "*Nuova Sabatini*" a seguito dell'entrata in vigore, il 1° luglio 2023, del Regolamento UE 2023/1315 della Commissione del 23 giugno 2023, integrando le disposizioni contenute nella circolare n. 410823 del 6 dicembre 2022 in ragione delle modifiche introdotte dal predetto regolamento e modifica la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà rilasciata dal fornitore, che l'impresa deve allegare alla richiesta di erogazione del contributo.

Costi auto elettrica agenti

Con la risposta all'interpello n. 477 del 15 dicembre 2023 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in base alla disciplina sulla detraibilità dell'Iva, per l'acquisto di autoveicoli e relative spese è detraibile nella misura parziale pari al 40%, per diventare piena nel caso in cui il veicolo sia utilizzato per l'attività d'impresa, nonché per gli agenti e i rappresentanti di commercio. Tale disposizione deve essere estesa anche ai veicoli elettrici e alle relative ricariche.

Per quanto riguarda la detraibilità dei costi sostenuti per l'acquisto di autoveicoli e le relative spese, ai fini delle imposte sui redditi, l'Agenzia ricorda che l'articolo 164 comma 1 del Tuir prevede per i mezzi di trasporto una deducibilità pari al 20%, elevata all'80% per gli agenti o rappresentanti di commercio. Il beneficio spetta anche per le spese del carburante. L'Agenzia ritiene che l'energia

elettrica possa essere equiparata al “carburante per autotrazione”.

Schemi di bilancio

Con la pubblicazione del documento *“Schemi di bilancio delle associazioni sportive dilettantistiche”* la Fondazione nazionale dei commercialisti (Fnc) ha fornito un riferimento utile alla predisposizione dei bilanci e dei rendiconti 2023 degli enti sportivi dilettantistici.

Runts per tutti

Dal 13 dicembre 2023, il Registro unico nazionale del terzo settore (Runts) è consultabile da parte di tutti i cittadini. Alla pagina dedicata di “Servizi lavoro”, attraverso la funzione “Ricerca enti” è possibile visionare gratuitamente le informazioni e scaricare i documenti riguardanti oltre 119.000 enti iscritti al Runts, di cui più di 24.000 entrati per la prima volta a far parte del Terzo settore.

Art Bonus

Con la circolare n. 34 del 28 dicembre 2023, l’Agenzia delle Entrate, chiarisce l’ambito soggettivo e oggettivo della misura.

Per quanto riguarda l’ambito soggettivo viene evidenziato che tra i soggetti destinatari dell’Art Bonus sono compresi i professionisti e gli imprenditori che applicano il regime forfettario, gli imprenditori e le imprese agricole, compresi chi produce reddito d’impresa, mentre non può fruire dell’agevolazione chi effettua una liberalità verso un *trust* che non amministri direttamente beni del patrimonio culturale pubblico, ma operi da “intermediario” tra i donatori e il beneficiario finale.

In ambito oggettivo viene chiarito il requisito della “appartenenza pubblica” sottolineando che la natura pubblicistica viene riconosciuta anche nel caso in cui il bene culturale viene acquisito da un ente pubblico per il tramite di una “azienda speciale”. Di contro, la sola concessione di uno spazio pubblico da parte di un ente pubblico per finalità espositive non consente di integrare il requisito dell’“appartenenza pubblica”, in mancanza della condizione della governance pubblica dell’ente destinatario.

Riguardo ai limiti di utilizzo del credito, il documento di prassi riprende i chiarimenti della circolare n. 24/E del 2014, tenendo conto delle modifiche normative intervenute. In particolare, si evidenzia che la fruizione dell’Art Bonus non è vincolata al limite di 250.000 euro applicabile ai crediti di imposta agevolativi, né al limite generale di compensabilità dei crediti di imposta e contributi pari a 2 milioni di euro, né al divieto di compensazione dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro.

La circolare chiarisce che la raccolta fondi per il tramite di soggetti terzi, *crowdfunding*, può fruire dell’agevolazione, tuttavia l’ammissibilità al beneficio resta subordinata sia alla condizione che le destinazioni e i beneficiari delle donazioni rientrino tra quelli ammessi dalla norma, sia alla sussistenza delle condizioni di tracciabilità delle donazioni.

Nuove tabelle ACI

Nella Gazzetta Ufficiale n. 298 dello scorso 22 dicembre 2023 sono state pubblicate le “Tabelle nazionali dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall’Aci - art.3, co.1,

del D.Lgs. n.314/1997", in vigore dal 1° gennaio 2024.

Tali tabelle sono utilizzate per la determinazione dell'importo da assoggettare a contributi e imposte del fringe benefit connesso alla assegnazione di autovetture in uso promiscuo ai dipendenti.

L'articolo 51, comma 4, lettera a), Tuir dispone che le tabelle Aci debbano essere applicate a una percorrenza convenzionale annua, al fine di determinare la quota di uso privato della autovettura aziendale da parte del dipendente.

Si ricorda che per i veicoli di nuova immatricolazione concessi in uso promiscuo con contratti stipulati dal 1° luglio 2020, la percentuale per la determinazione del fringe benefit è definita in base alla quantità di emissioni di anidride carbonica. In particolare:

- al 25% dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica non sono superiori a 60 g/km;
- al 30% dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km;
- al 50% dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km;
- al 60% dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 190 g/km.

Diversamente, per i contratti stipulati fino al 30 giugno 2020, la quota imponibile della retribuzione in natura corrispondente all'utilizzo a scopo promiscuo dell'autovettura aziendale è calcolata in misura pari al 30% dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km sulla base dei costi chilometrici indicati nelle tabelle.

Interessi legali al 2,5% dal 1° gennaio 2024

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con Decreto del 29 novembre 2023, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 288 dell'11 dicembre 2023, ha stabilito la riduzione del tasso di interesse legale fissata al 2,50% a decorrere dal 1° gennaio 2024.

La modifica in esame comporta la variazione degli interessi dovuti in caso di regolarizzazione mediante l'istituto del ravvedimento operoso, delle omissioni e delle irregolarità commesse in sede di versamento dei tributi.

Disciplina fiscale dei compensi sportivi

Con la risposta all'interpello n. 474 dello scorso 11 dicembre 2023 l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti in tema di funzionamento del limite di esenzione di 15.000 euro previsto in tema di compensi sportivi nella nuova Riforma dello sport, in vigore dal 1° luglio 2023. In particolare:

- la quota esclusa dalla base imponibile delle imposte sui redditi per i compensi dei lavoratori sportivi dell'area del dilettantismo, è pari a 15.000 euro anche per il 2023;
- il limite è dunque posto in via unitaria, a prescindere dall'applicazione di un duplice inquadramento fiscale a seconda della frazione di periodo interessata;
- per la parte di compensi erogati nel periodo gennaio-giugno 2023 eccedenti il limite di 10.000 euro, scatta la ritenuta Irpef e le relative addizionali a titolo d'imposta previste dell'articolo 25, L. 133/1999 come previsto dalla normativa previgente;

- per la parte di compensi erogati nel periodo luglio-dicembre 2023 eccedenti il limite complessivo annuo di 15.000 euro opera l'ordinaria tassazione Irpef.

Divieto emissione fattura elettronica per i sanitari

Il D.L. 215/2023 con l'articolo 3 comma 3 proroga il divieto di emissione della fattura elettronica da parte degli operatori sanitari anche per il 2024.

Decreto fiscalità internazionale: modifiche al regime impatriati

Il Decreto Legislativo n. 209 del 27 dicembre 2023, recante "attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale", pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 301 del 28 dicembre 2023, ha riformato il regime fiscale dei lavoratori c.d. impatriati, rendendo più ristretti i requisiti di accesso.

Le nuove disposizioni si applicano ai sensi dell'art 2, c. 2 del TUIR, ai contribuenti che trasferiscono la residenza in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2024 e che producono redditi di lavoro dipendente, redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

L'agevolazione è limitata ai cittadini italiani iscritti all'AIRE ed a quelli che abbiano avuto residenza in uno Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.

Il regime ha una durata di 5 anni, decorrenti dal primo periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale.

Per i suddetti contribuenti, il reddito di lavoro concorre alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% ed entro il limite di € 600.000 annui. Tuttavia, tale beneficio è riconosciuto solo in presenza delle seguenti condizioni:

- I lavoratori non devono essere stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento;
- I lavoratori si impegnano a risiedere fiscalmente in Italia per almeno cinque anni;
- L'attività lavorativa deve essere prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio italiano;
- I lavoratori devono essere in possesso di elevata qualificazione o specializzazione ai sensi del D.Lgs. n. 108/2012 e del D.Lgs n. 206/2007.

Nel caso in cui il lavoratore si trasferisca in Italia con figli minori o in caso di successiva nascita o adozione, a condizione che il minore per tutta la durata dell'agevolazione sia residente sul territorio dello Stato, il lavoratore trasferito ha diritto all'incremento della detassazione al 60%; di conseguenza, la percentuale di reddito che concorre alla formazione del reddito complessivo è del 40%.

La nuova disciplina prevede due clausole di salvaguardia che consentono di applicare il regime fiscale in vigore per l'anno 2023. La prima nei confronti di coloro che hanno trasferito la loro residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023; la seconda è rivolta a coloro che hanno trasferito la loro residenza anagrafica nell'anno 2024 e che siano diventati proprietari di un'unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in Italia entro il 31 dicembre 2023.

2) Regole per il corretto utilizzo in compensazione “orizzontale” dei crediti fiscali

Regole per i crediti Iva

In vista dei prossimi utilizzi in compensazione del credito Iva annuale emergente dalla dichiarazione, per importi superiori a 5.000 euro (entro tale importo la compensazione è libera), occorre ricordare che:

- può essere effettuato a partire dal decimo giorno successivo di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge;
- la compensazione deve avvenire tramite i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate (Entratel o Fisconline);
- è necessario che sulla dichiarazione venga apposto il visto di conformità a opera di soggetti a ciò abilitati.

Si segnala che per le c.d. start up innovative iscritte nella sezione speciale del Registro Imprese è previsto in relazione alla compensazione dei crediti Iva, in luogo dell’ordinario limite di 5.000 euro, uno speciale e più favorevole limite di 50.000 euro.

Va, infine, ricordato che tali vincoli temporali interessano solo le compensazioni “orizzontali” (ovvero quelle effettuate con altri tributi diversi dall’Iva ovvero con contributi) mentre non interessano mai le compensazioni verticali, cioè quelle “Iva da Iva”, anche se superano le soglie sopra indicate.

Compensazione dei crediti Iva annuali inferiori a 5.000 euro

Chi intende utilizzare in compensazione il credito Iva annuale del 2022 per importi non superiori a 5.000 euro può presentare il modello F24:

- a partire dal 1° gennaio 2024;
- senza alcuna preventiva presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Compensazione dei crediti Iva annuali superiori a 5.000 euro

Chi intende compensare il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro, invece, per la parte che eccede tale limite, dovrà prima presentare la dichiarazione annuale Iva ed in quel caso, la compensazione del credito annuale per importi superiori a 5.000 euro annui, sarà possibile solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Residuo credito Iva annuale relativo all’anno 2022

Infine, per una corretta applicazione di tali regole si ricorda che:

- il residuo credito Iva relativo al periodo d’imposta 2022, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e utilizzato nel 2023 fino al termine di presentazione della dichiarazione Iva 2024 relativa all’anno 2023, non deve sottostare alle regole descritte;
- al contrario, il residuo credito Iva relativo al periodo d’imposta 2022 emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva viene a tutti gli

effetti “rigenerato” nella dichiarazione Iva 2024 come credito Iva relativo all’anno 2023 e, come tale, soggetto alle regole di monitoraggio in precedenza descritte.

Le regole per gli altri crediti

I contribuenti che utilizzano in compensazione orizzontale con modello F24 i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all’Irap per importi superiori a 5.000 euro annui devono richiedere l’apposizione del visto di conformità.

Il D.L. 124/2019 ha inoltre esteso a tali crediti le regole restrittive riguardo la previa presentazione della dichiarazione, già applicabili ai fini Iva. Pertanto, per i crediti erariali di importo superiore a 5.000 euro, l’utilizzo in compensazione “orizzontale” è possibile solo 10 giorni dopo aver trasmesso telematicamente la relativa dichiarazione dalla quale gli stessi traggono origine.

Sono pertanto utilizzabili dal 1° gennaio 2024, in compensazione orizzontale, solo i crediti 2023 di importo non superiore alla soglia dei 5.000 euro.

Va evidenziato che la presentazione dei modelli F24 con utilizzo dei crediti in compensazione deve sempre seguire i canali telematici, e in particolare deve essere eseguita tramite i servizi telematici dell’Agenzia delle entrate.

Per tutti i soggetti (titolari o meno di partita Iva) la presentazione di un F24 con un credito in compensazione deve essere effettuato esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate, oppure per il tramite di un intermediario abilitato che può trasmettere telematicamente le deleghe F24 in nome e per conto degli assistiti.

Limite massimo alla compensazione

In tema di compensazione di crediti (unitamente ai rimborsi a soggetti intestatari di conto fiscale), ai sensi dell’articolo 34, comma 1, L. 388/2000 è previsto un limite, attualmente pari a 2 milioni di euro. Al riguardo, si deve ricordare che il limite in commento si applica:

- cumulativamente, a tutti i crediti d’imposta (e contributivi) utilizzabili in compensazione “orizzontale” nel modello F24;
- a tutte le compensazioni che vengono effettuate in un anno solare, indipendentemente dalla natura del credito e dall’anno della sua formazione.

Si segnala infine che, un importante vincolo alla compensazione dei crediti è legato a eventuali pendenze tributarie che il contribuente non ha correttamente versato in passato.

Ai sensi dell’articolo 31, D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro.

La compensazione dei crediti fiscali torna a essere possibile, quindi, solo dopo aver provveduto al pagamento dei ruoli scaduti, oppure alla loro compensazione da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo “RUOL” istituito dalla risoluzione n. 18/E/2011.

Nel caso di compensazione in violazione alla disciplina in commento, è prevista una sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

3) Utilizzo delle ritenute da parte di studi associati e società

Le ritenute d'acconto subite da soggetti trasparenti (studi associati tra professionisti, società di persone) possono essere utilizzate, oltre che dai soci per abbattere propri debiti d'imposta, anche dalle stesse associazioni/società dalle quali dette ritenute provengono.

Si tratta di una possibilità di grande importanza soprattutto per gli studi professionali dove il "monte ritenute" attribuito a ciascun associato si dimostra spesso molto superiore alle esigenze di compensazione di tale associato; al contrario, se tali eccedenze vengono restituite all'associazione professionale, questa le può utilizzare per effettuare propri versamenti (Iva, contributi dei dipendenti, etc.).

Secondo la posizione proposta dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 56/E/2009, il ragionamento logico deve essere così ricostruito:

- lo studio associato subisce le ritenute in corso d'anno;
- alla fine del periodo, le stesse ritenute sono imputate ai soci sulla base della quota di reddito a questi attribuibile;
- il socio inserisce le ritenute nella propria dichiarazione e utilizza la quota necessaria per azzerare le proprie imposte;
- in caso di eccedenza, il socio può "restituire" allo studio associato la parte non utilizzata, in modo che lo stesso ne possa beneficiare per effettuare la compensazione; una volta restituita l'eccedenza, la stessa non potrà più essere nuovamente attribuita al socio;
- lo studio associato eroga al socio un importo in denaro esattamente corrispondente alle ritenute ricevute.

Il sistema viene strutturato in modo da rendere subito utilizzabili dei crediti che, diversamente, sarebbero rimasti immobilizzati in capo alla persona fisica, magari per alcuni anni.

Va evidenziato che tali ritenute possono essere utilizzate solo nel caso di eccedenza rispetto all'Irpef 2023 dovuta dal socio.

In merito al momento a partire dal quale il credito è utilizzabile, occorre ricordare le previsioni del D.L. 124/2019, secondo il quale, per poter utilizzare in compensazione "orizzontale" crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, all'Irap, per importi superiori a 5.000 euro, è necessaria la preventiva presentazione della dichiarazione dalla quale il credito emerge.

Occorre ritenere che anche il credito formato da ritenute riattribuite, oltre la soglia di 5.000 euro, non risulti più liberamente utilizzabile, ma esso potrà essere compensato solo a seguito della presentazione della dichiarazione dell'associazione stessa.

Esplicito assenso

Al fine di consentire la restituzione dei crediti eccedenti, l'Agenzia delle entrate richiede un

esplicito assenso dei partecipanti, da manifestarsi con modalità che possano evidenziare una data certa. In particolare, sembrano idonee le seguenti modalità:

- atto pubblico;
- scrittura privata autenticata;
- atto privato registrato presso l'Agenzia a taxa fissa;
- raccomandata (è bene che sia fatta in plico ripiegato senza busta);
- tramite utilizzo della posta elettronica certificata (pec).

Non è chiaro se l'assenso di cui si parla possa essere manifestato in modo singolo da ogni socio (quindi può riguardare anche solo alcuni dei partecipanti), oppure debba avvenire necessariamente in forma collegiale; appare più logica la prima ipotesi.

Infine, tale assenso può essere

- continuativo (si può anche inserire nell'atto costitutivo) ed in questo caso non vi sarà necessità di rinnovo, fatta salva la possibilità di revoca da manifestarsi con atto avente data certa;
- specifico per ciascun anno.

Fondamentale è che l'assenso venga manifestato prima della presentazione dell'F24 contenente la compensazione delle ritenute.

Compilazione del modello F24

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti riguardanti la modalità attraverso la quale compilare il modello F24 nel quale dette ritenute vengono utilizzate in compensazione:

- il codice tributo da utilizzare, istituito con la risoluzione n. 6/E/2010, è il 6830 denominato "Credito Irpef derivante dalle ritenute residue riattribuite dai soci ai soggetti di cui all'articolo 5, Tuir" da utilizzare nella sezione Erario del modello F24;
- l'anno di riferimento, secondo quanto chiarito dalla successiva circolare n. 29/E/2010, è quello relativo al periodo d'imposta oggetto della dichiarazione dei redditi da cui il credito in questione sorge.

Visto di conformità

Si ricorda che i crediti tributari richiedono l'apposizione del visto di conformità quando la loro compensazione orizzontale avviene per un importo superiore a 5.000 euro.

In relazione al caso di specie, nella circolare n. 28/E/2014 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che:

- sulle dichiarazioni dei singoli soci/associati non è richiesto il visto di conformità (a meno che non sia il socio a utilizzare in compensazione crediti propri superiori a 5.000 euro);
- il visto deve essere apposto sulla dichiarazione della società/associazione se il credito derivante da ritenute che si intende utilizzare in compensazione sia eccedente la soglia di 5.000 euro.

Vista la soglia molto bassa, è molto probabile che la restituzione delle ritenute alla società/associazione richieda l'apposizione del visto di conformità per il loro utilizzo.

4) Verifiche contabili di inizio periodo d'imposta

Con l'apertura del periodo d'imposta 2024 occorre verificare:

- la sussistenza dei requisiti necessari per continuare ad adottare:

- la tenuta della contabilità semplificata, da parte di imprese individuali, società di persone ed enti non commerciali;
- le liquidazioni trimestrali Iva, da parte di imprese e lavoratori autonomi;
- la percentuale del pro-rata generale “definitivo” ai fini Iva per l’anno 2023 (si ricorda, infatti, che la prima liquidazione del 2024 assume quale percentuale “provvisoria” proprio quella definitiva del periodo di imposta precedente).

Il rispetto dei limiti per la tenuta della contabilità semplificata

L’articolo 18, D.P.R. 600/1973 prevede la possibilità per le imprese individuali, le società di persone e gli enti non commerciali di adottare il regime di contabilità semplificata qualora siano rispettati determinati limiti di ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente, differenziati a seconda del tipo di attività esercitata.

Già dal 2023 i nuovi limiti di ricavi per la tenuta della contabilità semplificata sono i seguenti:

- **500.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi;**
- **800.000 euro per chi svolge altre attività.**

Intervenendo sull’articolo 18, comma 1, secondo periodo, D.P.R. 600/1973, la legge di bilancio per il 2023 ha infatti innalzato le soglie di ricavi da non superare nell’anno per usufruire della contabilità semplificata da 400.000 a 500.000 euro per le imprese che esercitano la prestazione di servizi e da 700.000 a 800.000 euro per le imprese aventi a oggetto altre attività.

Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi e altre attività, è possibile fare riferimento al limite dell’attività prevalente, qualora venga comunque rispettato il limite complessivo di ricavi conseguiti nel periodo di imposta di 800.000 euro.

Il superamento della soglia nel singolo periodo di imposta obbliga all’adozione del regime di contabilità ordinaria a decorrere dal 1° gennaio del periodo di imposta successivo.

Va rammentato che ai sensi dell’articolo 66, Tuir e dell’articolo 18, D.P.R. 600/1973 i contribuenti che già adottano il regime di contabilità semplificata, al fine della verifica delle soglie di ricavi per il mantenimento del regime, devono fare riferimento ai ricavi incassati nel periodo di imposta 2023 se adottano il criterio di cassa ovvero ai ricavi risultanti dalle fatture registrate nel 2023 se adottano il criterio della registrazione.

Si ricorda che secondo l’articolo 14, comma 11, L. 183/2011 “i limiti per la liquidazione trimestrale dell’Iva sono i medesimi di quelli fissati per il regime di contabilità semplificata”.

Pertanto, le imprese (e i lavoratori autonomi) che nell’anno precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 500.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi ovvero a 800.000 euro per chi svolge altre attività, possono optare per l’effettuazione delle liquidazioni Iva con cadenza trimestrale anziché mensile.

Opzione che dovrà essere esercitata nel quadro VO del modello di dichiarazione annuale Iva relativo all'anno nel quale la scelta è stata esercitata.

Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi e altre attività senza distinta annotazione dei corrispettivi, il limite di riferimento per l'effettuazione delle liquidazioni Iva trimestrali è pari a 800.000 euro relativamente a tutte le attività esercitate

L'importo di ciascuna liquidazione Iva trimestrale a debito va maggiorato di una percentuale forfettaria dell'1% a titolo di interessi, mentre per quando riguarda l'effettuazione di liquidazioni mensili non è prevista alcuna maggiorazione sui versamenti da effettuare.

La determinazione del pro-rata definitivo per l'anno 2023

Le imprese e i professionisti che effettuano operazioni esenti ai fini Iva non di tipo occasionale nell'esercizio della propria attività devono, ad anno appena concluso, affrettarsi a eseguire in via extra contabile i conteggi per determinare la percentuale del pro rata definitivo di detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti.

Ciò in quanto il comma 5, articolo 19, D.P.R. 633/1972 prevede che la quantificazione dell'Iva indetraibile da pro-rata venga effettuata alla fine di ciascun anno solare in funzione diretta delle operazioni effettuate, mentre, nel corso dell'esercizio, l'indetraibilità dell'Iva è determinata in funzione della percentuale provvisoria di pro-rata individuata in relazione alle operazioni effettuate nell'anno precedente.

Soprattutto per coloro che liquidano l'Iva con periodicità mensile, quindi, la determinazione del pro-rata definitivo dell'anno 2023 costituisce il pro-rata provvisorio che dovrà essere adottato già dalla liquidazione del mese di gennaio 2024.

Si evidenzia, inoltre, che la percentuale definitiva del pro-rata assume rilevanza anche ai fini della corretta determinazione del reddito, in quanto la corrispondente Iva indetraibile da pro-rata costituisce un costo generale deducibile.

5) Rapporti di agenzia: disciplina Enasarco confermata per l'anno 2024

Dopo un percorso di progressivo incremento delle aliquote di contribuzione per gli agenti operanti in forma di impresa individuale o società di persone avvenuto nel periodo 2014-2020, per il 2024, come avvenuto già per il triennio 2021-2023, viene confermata l'aliquota applicata nell'anno precedente.

Nessuna modifica, invece, per i contributi relativi agli agenti operanti in forma di società di capitali.

Si ricorda in proposito che i contributi all'Enasarco vanno calcolati su tutte le somme dovute, a qualsiasi titolo, all'agente o al rappresentante di commercio in dipendenza del rapporto di agenzia, anche se non ancora pagate, e devono essere versati trimestralmente.

Le aliquote della contribuzione per agenti operanti in forma di impresa individuale o società di persone.

Le aliquote della contribuzione previste per l'anno 2024 confermano quelle applicate per l'anno precedente (si evidenzia di seguito la progressione delle aliquote intervenuta negli ultimi anni):

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Aliquota contributiva	14,65%	15,10%	15,55%	16,00%	16,50%	17,00%	17,00%	17,00%	17,00%	17,00%

Si rammenta che tale aliquota viene a gravare in pari misura del 50% sull'agente e sulla casa mandante, con la conseguenza che, in sede di addebito delle provvigioni sulla fattura dell'agente dovrà essere detratta la percentuale dell'8,50% (corrispondente al 50% della nuova misura del 17,00%).

Il contributo va calcolato fino al raggiungimento della provvigione massima annuale; la quota che supera il limite massimo va comunque comunicata, anche se su di essa non va calcolato né versato alcun contributo.

Il massimale provvigionale non è frazionabile. In caso di attività svolta in forma societaria il massimale è riferito alla società, non ai singoli soci; pertanto, il contributo va ripartito tra i soci illimitatamente responsabili in misura pari alle quote di partecipazione.

Le aliquote della contribuzione per agenti operanti in forma di società di capitali

Con riferimento agli agenti operanti in forma di società di capitali, la casa mandante determina il contributo dovuto applicando una aliquota differenziata per scaglioni provvigionali. Non è previsto né minimale contributivo né massimale provvigionale. Di seguito si riepilogano le aliquote applicabili:

Scaglioni provvigionali	Aliquota contributiva 2024	Quota preponente	Quota agente
Fino a 13.000.000 euro	4%	3%	1%
Da 13.000.001 euro a 20.000.000 euro	2%	1,50%	0,50%
Da 20.000.001 euro a 26.000.000 euro	1%	0,75%	0,25%
Da 26.000.001 euro	0,50%	0,30%	0,20%

Termini di versamento

Il versamento dei contributi va effettuato entro il giorno 20 del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre. In particolare, con riferimento alla contribuzione relativa al 2024, le scadenze sono le seguenti:

Trimestre	Scadenza di versamento
1° trimestre (gennaio-febbraio-marzo 2024)	20 maggio 2024
2° trimestre (aprile-maggio-giugno 2024)	20 agosto 2024
3° trimestre (luglio-agosto-settembre 2024)	20 novembre 2024
4° trimestre (ottobre-novembre-dicembre 2024)	20 febbraio 2025

Agevolazioni per i giovani agenti

Per i nuovi iscritti a partire dal 2024 non sono più operative le agevolazioni previste dall'articolo 5-bis del regolamento. Tuttavia, restano efficaci per coloro che si sono iscritti nel triennio 2021-2023.

Di seguito le caratteristiche principali dell'agevolazione.

Requisiti

L'agevolazione si applica agli agenti in possesso dei seguenti requisiti:

- iscritti per la prima volta alla Fondazione nel periodo 2021-2023;
- già iscritti che ricevono, nel periodo 2021-2023 un nuovo incarico di agenzia dopo oltre 3 anni dalla cessazione dell'ultimo rapporto di agenzia;
- non abbiano compiuto il 31° anno di età (alla data di conferimento dell'incarico);
- svolgano l'attività di agenzia in forma individuale.

Durata

L'agevolazione è concessa per tutti gli incarichi conferiti all'agente nei 3 anni consecutivi a decorrere dall'anno in corso alla data di prima iscrizione ovvero alla data di conferimento del nuovo incarico.

Per ciascun rapporto, l'agevolazione è concessa per un massimo di 3 anni consecutivi a decorrere dall'anno in corso alla data di prima iscrizione ovvero alla data di conferimento del nuovo incarico.

Agevolazioni contributive

Allo scopo di favorire il permanere nel tempo nella professione di agente, l'aliquota previdenziale agevolata, per ciascun rapporto, è così determinata:

- 1° anno solare, alla data di prima iscrizione o di ripresa dell'attività: 11% (anziché 17%);
- 2° anno solare: 9% (anziché 17%);
- 3° anno solare: 7% (anziché 17%).

Si sottolinea che, anche per le aliquote agevolate, il contributo previdenziale è per metà a carico dell'impresa preponente e per l'altra metà a carico dell'agente.

Minimale

Il minimale contributivo annuo è ridotto del 50% per ogni anno solare compreso nell'agevolazione.

Distinta online

La distinta telematica gestisce in automatico il calcolo corretto del contributo da versare, incluse le agevolazioni contributive.

Conferimento dell'incarico

Al momento del conferimento online del mandato, se sussistono le condizioni per l'agevolazione, il mandato sarà automaticamente contraddistinto come "agevolato".

6) Bonus in vigore nel 2024 per gli interventi sulle unità immobiliari

Si riporta di seguito una tabella di riepilogo delle agevolazioni che allo stato attuale risultano in vigore per gli interventi di manutenzione straordinaria, restauro, risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia, oltre agli acquisti che possono essere agevolabili con il bonus mobili e il bonus verde.

Si precisa che non sono oggetto di commento nella tabella sottostante le aliquote delle detrazioni inerenti le spese per interventi effettuati sulle parti comuni di edifici condominiali e le residue fattispecie che possono ancora fruire del c.d. “*superbonus*” ai sensi dell’articolo 119, D.L. 34/2020.

Tipologia di intervento	Agevolazione	Note	Modalità di sostenimento della spesa
Bonus casa: Manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia	<u>Detrazione Irpef del 50% in 10 rate</u> annuali di pari importo con soglia massima di spesa di 96.000 euro	L’agevolazione può essere usufruita da contribuenti Irpef per interventi realizzati su tutti gli immobili di tipo residenziale	Pagamenti con bonifico bancario/postale “ <i>parlante</i> ” o bonifico ordinario con la dichiarazione sostitutiva rilasciata dal fornitore. Termine per sostenere la spesa è il 31 dicembre 2024
Eco bonus: Riqualificazione energetica, interventi sugli involucri, sostituzione di finestre, installazione di pannelli solari, schermature solari, sostituzione di impianti di climatizzazione invernale (in tutte le modalità previste), micro-generatori, <i>building automation</i>	<u>Detrazione Irpef/Ires del 50%/65% in 10 rate</u> annuali di pari importo con soglie massime differenziate a seconda dell’intervento eseguito	L’agevolazione può essere usufruita da qualsiasi tipologia di contribuente. È necessario trasmettere all’Enea entro 90 giorni dalla fine dei lavori la documentazione obbligatoria	Per i privati pagamenti con bonifico bancario/postale “ <i>parlante</i> ” o bonifico ordinario con la dichiarazione sostitutiva rilasciata dal fornitore. Per le imprese modalità di pagamento libera. Termine per sostenere la spesa è il 31 dicembre 2024
Sisma bonus: Interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico	<u>Detrazione Irpef/Ires del 50% in 5 rate</u> annuali di pari importo con soglia massima di spesa di euro 96.000 per ciascun anno. Se il rischio	L’agevolazione può essere usufruita da qualsiasi tipologia di contribuente per interventi realizzati su tutti gli immobili di tipo residenziale e su quelli	Pagamenti con bonifico bancario/postale “ <i>parlante</i> ” o bonifico ordinario con la dichiarazione sostitutiva rilasciata dal fornitore.

	sismico è ridotto di 1 classe di rischio, la detrazione diventa del 70%, se è ridotto di 2 classi di rischio la detrazione diventa dell'80%	utilizzati per attività produttive.	Termine per sostenere la spesa è il 31 dicembre 2024
Sisma <i>bonus</i> acquisti	<u>Detrazione Irpef del 75%</u> in 5 rate annuali di pari importo con soglia massima di spesa di 96.000 euro, se il rischio sismico è ridotto di 1 classe di rischio. La detrazione diventa dell'85% se il rischio sismico è ridotto di 2 classi	L'agevolazione può essere usufruita da contribuenti Irpef che acquistano unità residenziali costruite da imprese di costruzione e derivanti da demolizione e ricostruzione nelle zone sismiche 1, 2 e 3	Pagamento con bonifico, carta di debito o carta di credito. Termine per sostenere la spesa è il 31 dicembre 2024
Bonus barriere architettoniche	<u>Detrazione Irpef/Ires del 75%</u> in 5 rate annuali di pari importo con soglia massima di spesa differenziata a seconda della tipologia di immobile oggetto di intervento	L'agevolazione può essere usufruita da qualsiasi tipologia di contribuente mediante la realizzazione di interventi direttamente finalizzati all'eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti. Rientrano anche gli interventi di automazione degli impianti degli edifici funzionali ad abbattere le barriere architettoniche	Pagamento con bonifico bancario/postale " <i>parlante</i> " o bonifico ordinario con la dichiarazione sostitutiva rilasciata dal fornitore. Termine per sostenere la spesa è il 31 dicembre 2025
Bonus mobili: acquisto di mobili nuovi o grandi elettrodomestici nuovi di classe non inferiore ad A per i forni, a E per le lavatrici/lavasciugatrici/lavastoviglie e a F per frigoriferi e congelatori	<u>Detrazione Irpef del 50%</u> in 10 rate annuali di pari importo con soglia massima di spesa di euro 5.000 entro il 31 dicembre 2024	L'agevolazione può essere usufruita da contribuenti Irpef che realizzano di un intervento di recupero edilizio (che dia diritto alla detrazione Irpef del 50%) iniziato in data successiva al 1° gennaio 2023	Pagamento con bonifico, carta di debito o carta di credito. Termine per sostenere la spesa è il 31 dicembre 2024
Bonus verde: interventi di sistemazione a verde di aree scoperte private e/o realizzazione di	<u>Detrazione Irpef del 36%</u> in 10 rate annuali di pari importo con soglia massima di spesa di 5.000 euro entro il 31 dicembre 2024	L'agevolazione può essere usufruita da contribuenti Irpef e non spetta per le spese sostenute per la manutenzione ordinaria dei giardini preesistenti non connessa ad un	Pagamento con strumenti idonei a garantire la tracciabilità delle operazioni. Termine per sostenere la spesa è il 31 dicembre 2024

coperture a verde e di giardini pensili		intervento innovativo o modificativo e per i lavori in economia	
--	--	---	--

7) Conversione del D.L. 145/2023 c.d. "Decreto Anticipi"

Aliquota IVA degli integratori alimentari

Viene modificato il punto 80 della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 prevedendo l'aliquota Iva agevolata al 10% anche per gli integratori alimentari, di cui al D.lgs. 169/2004, in quanto preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove, classificabili nella voce doganale 2106 della nomenclatura combinata di cui all'Allegato 1, Regolamento di esecuzione UE 2017/1925.

Regime Iva prestazioni di chirurgia estetica

È stato esteso il regime di esenzione IVA previsto per le prestazioni sanitarie ex art. 10 co. 1 n. 18 del DPR 633/72 anche alle prestazioni sanitarie di chirurgia estetica rese alla persona volte a diagnosticare o curare malattie o problemi di salute ovvero a tutelare, mantenere o ristabilire la salute, anche psico-fisica. Ai fini del regime di esenzione, è necessario che tali finalità terapeutiche risultino da apposita attestazione medica. La disposizione si applica a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 145/2023, vale a dire dal 17.12.2023.

Contributo di solidarietà 2023

Viene confermata la reintroduzione della modifica, originariamente prevista dall'art. 5 del DL 34/2023 e abrogata dall'art. 22 co. 1 del DL 61/2023, relativa alla determinazione della base imponibile del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023.

Si prevede che non concorrano alla determinazione del reddito complessivo relativo al periodo d'imposta antecedente a quello in corso all'1.1.2023:

- gli utilizzi di riserve del Patrimonio netto accantonate in sospensione d'imposta o vincolate a copertura delle eccedenze dedotte ai sensi dell'art. 109 co. 4 lett. b) del TUIR;
- nel limite del 30% del complesso delle medesime riserve risultanti al termine dell'esercizio antecedente a quello in corso all'1.1.2022.

Nel caso di esclusione degli utilizzi di riserve del patrimonio netto dal reddito complessivo relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso all'1.1.2023, devono altresì essere esclusi dal calcolo della media dei redditi complessivi conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso all'1.1.2022, gli utilizzi di riserve del Patrimonio netto che hanno concorso al reddito nei suddetti quattro periodi di imposta, sino a concorrenza dell'esclusione operata nel periodo di imposta antecedente a quello in corso all'1.1.2023.

I soggetti che hanno versato il contributo in misura ridotta per effetto delle descritte disposizioni, sono tenuti, per il solo anno 2024, a effettuare il versamento del beneficio ottenuto in due rate di pari importo che scadono il 30.5.2024 e il 30.10.2024.

Disciplina delle locazioni per finalità turistiche, delle locazioni brevi, delle attività turistico ricettive e del CIN (codice identificativo nazionale)

In sede di conversione, viene previsto che il Ministero del turismo assegni, tramite apposita procedura automatizzata, un codice identificativo nazionale (CIN) alle unità immobiliari a uso abitativo destinate a contratti di locazione per finalità turistiche nonché alle locazioni brevi, e alle strutture turistico ricettive alberghiere ed extra alberghiere definite ai sensi delle normative regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano. Il CIN è assegnato dal Ministero del turismo, previa presentazione in via telematica di un'istanza da parte del locatore ovvero del soggetto titolare della struttura turistico ricettiva. Viene previsto che chiunque propone o concede in locazione, per finalità turistiche o ai sensi dell'articolo 4, D.L. 50/2017, un' unità immobiliare a uso abitativo o una porzione di essa, ovvero il soggetto titolare di una struttura turistico-ricettiva alberghiera o extralberghiera, è tenuto a esporre il CIN all'esterno dello stabile in cui è collocato l'appartamento o la struttura, assicurando il rispetto di eventuali vincoli urbanistici e paesaggistici, nonché a indicarlo in ogni annuncio ovunque pubblicato e comunicato. I soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare e i soggetti che gestiscono portali telematici hanno l'obbligo di indicare, negli annunci ovunque pubblicati e comunicati, il CIN dell'unità immobiliare destinata alla locazione per finalità turistiche o ai sensi dell'articolo 4, D.L. 50/2017, ovvero della struttura turistico-ricettiva alberghiera o extralberghiera. Le unità immobiliari a uso abitativo oggetto di locazione, per finalità turistiche o per locazioni brevi, gestite in forma imprenditoriale sono munite dei requisiti di sicurezza degli impianti, come prescritti dalla normativa statale e regionale vigente. In ogni caso, tutte le unità immobiliari devono essere dotate di dispositivi per la rilevazione di gas combustibili e del monossido di carbonio funzionanti, nonché di estintori portatili a norma di legge. Salvo che non scatti una sanzione regionale, il titolare di una struttura turistico-ricettiva alberghiera o extralberghiera priva di CIN, nonché chiunque propone o concede in locazione, per finalità turistiche o ai sensi dell'articolo 4, D.L. 50/2017, unità immobiliari o porzioni di esse prive di CIN è punito con la sanzione pecuniaria da 800 a 8.000 euro, in relazione alle dimensioni della struttura o dell'immobile. Alle funzioni di controllo e verifica e all'applicazione delle sanzioni amministrative provvede il Comune nel cui territorio è ubicata la struttura turistico ricettiva o l'unità immobiliare concessa in locazione.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.
Distinti saluti.

Studio Berta Nembrini Colombini & Associati