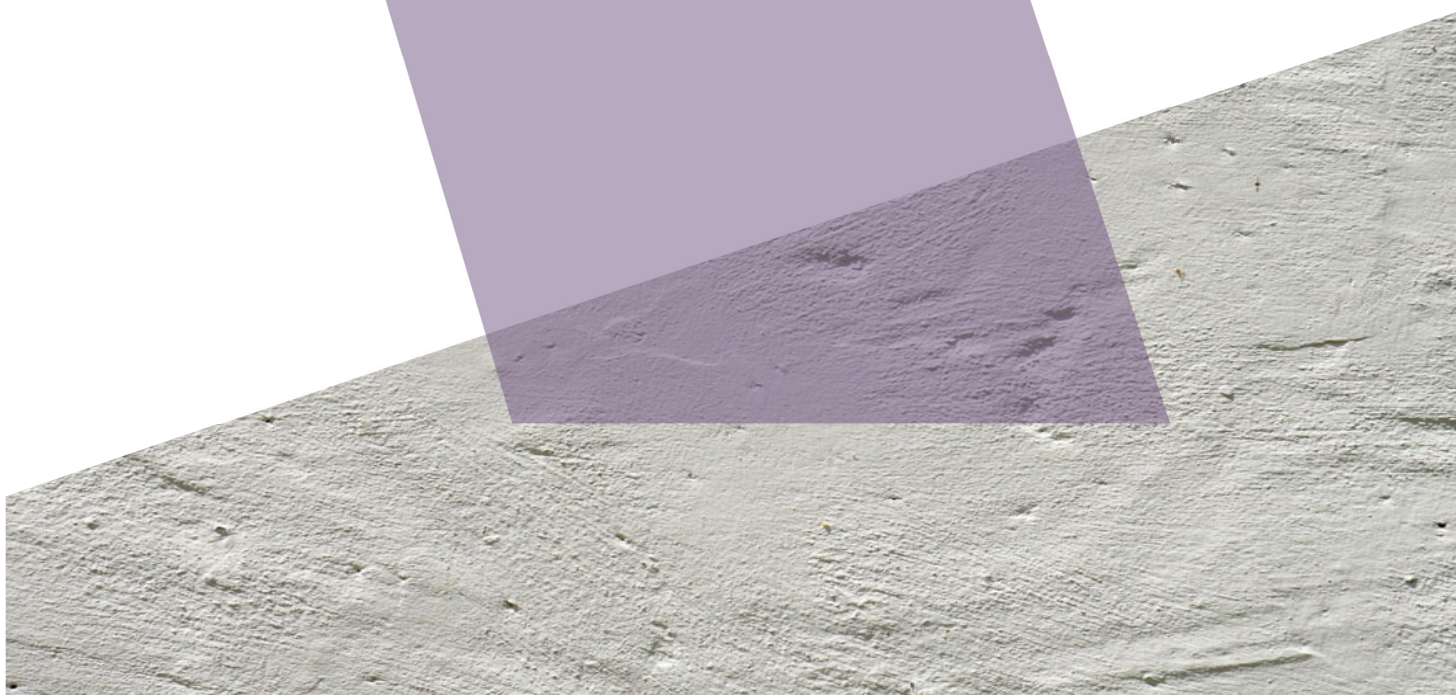


**Decreto Legge 113/2024,
convertito con modificazioni
nella legge 143/2024
“Decreto Omnibus”**

Ottobre 2024



SOMMARIO

1. RI-FINANZIAMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA ZES UNICA (ART.1)	3
2. SANZIONI PER I CONTRIBUENTI CHE NON ADERISCONO AL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE O AL "RAVVEDIMENTO SPECIALE" (ART.2-TER)	4
3. RAVVEDIMENTO SPECIALE PER I SOGGETTI CHE ADERISCONO AL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE (ART.2-QUATER)	4
4. PROROGA DEI TERMINI PER LA RIVALUTAZIONE DELLE AREE DEI PRIVATI (ART.7)	7
5. DIFFERIMENTO DEI TERMINI DI VERSAMENTO DELLE IMPOSTE DOVUTE PER L'ADEGUAMENTO DEL MAGAZZINO E DELLE RELATIVE RILEVAZIONI CONTABILI (ART.7)	7



1. RI-FINANZIAMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA ZES UNICA (ART.1)

L'art.1 del D.L. 113/2024, anche dopo la conversione in legge, conferma l'incremento delle risorse per finanziare il bonus per investimenti nella ZES unica, consistente in un'**ulteriore autorizzazione di spesa di 1.600 milioni** di euro, per l'anno 2024, da aggiungere agli 1,8 miliardi di euro già stanziati.

Si ricorda che con il provvedimento n.305765 del 23 luglio 2024, l'Agenzia delle Entrate aveva fissato al 17,6668% la percentuale effettivamente fruibile del credito d'imposta per gli investimenti nella ZES Unica (di cui all'art.16 del DL 124/2023 – legge 162/2023 e al DM attuativo 17 maggio 2024). Tale provvedimento è stato ora superato, stante l'ulteriore autorizzazione di spesa per il finanziamento del credito d'imposta.

Dal punto di vista operativo, come previsto dal medesimo art.1 del D.L. omnibus, le **imprese** che hanno già presentato la documentazione richiesta dovranno **inviare, dal 18 novembre al 2 dicembre 2024**, all'Agenzia delle Entrate, una **comunicazione integrativa** attestante l'**avvenuta realizzazione entro il termine del 15 novembre 2024 degli investimenti agevolati**, pena la decadenza dal credito d'imposta. La comunicazione dovrà anche indicare l'ammontare del credito di imposta maturato in relazione agli investimenti effettivamente realizzati e le relative fatture elettroniche.

In attuazione di questa disposizione, è stato emanato il **Provvedimento n.350036 del 9 settembre 2024**, con il quale l'Agenzia delle Entrate ha approvato il **modello di comunicazione integrativa** e le relative **istruzioni**, definendone contenuto e modalità di trasmissione.

Un **nuovo Provvedimento** dell'Agenzia delle Entrate, da adottare invece **entro il 12 dicembre 2024**, **determinerà la nuova misura del credito di imposta effettivamente utilizzabile**, alla luce del rifinanziamento.

Sul tema viene, altresì, previsto che, se a seguito del rifinanziamento della misura, ai beneficiari dell'agevolazione viene riconosciuto un credito d'imposta inferiore a quello massimo loro spettante a seconda della regione di appartenenza, il Mimit e le regioni della ZES Unica, entro il 15 gennaio 2025, comunicano alla Presidenza del Consiglio dei Ministri la possibilità di agevolare gli investimenti attingendo dai fondi stanziati nell'ambito delle politiche di coesione UE del periodo 2021-2027 di loro titolarità, ove ne ricorrano i presupposti.

Con propri Provvedimenti, il Mimit e le medesime regioni che intendano avvalersi di tale facoltà, definiranno le modalità di riconoscimento del beneficio e gli adempimenti richiesti alle imprese, in conformità con quanto previsto dalla disciplina che regola il credito d'imposta per gli investimenti nella ZES unica (di cui all'art.16 del DL 124/2023 – legge 162/2023 e al DM attuativo 17 maggio 2024).

2. SANZIONI PER I CONTRIBUENTI CHE NON ADERISCONO AL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE O AL “RAVVEDIMENTO SPECIALE” (ART.2-TER)

Vengono, inoltre, ridotte della metà le soglie per l'applicazione delle sanzioni accessorie alle sanzioni amministrative¹ riferite a violazioni collegate ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto di concordato preventivo biennale.

In particolare, la riduzione delle soglie opera in caso di mancata adesione alla proposta di concordato da parte del contribuente, di decadenza dallo stesso, ovvero nell'ipotesi di mancata adesione, o di decadenza dal ravvedimento speciale per il versamento delle imposte sui redditi e dell'IRAP per le annualità dal 2018 al 2022 (cfr. paragrafo successivo).

Le sanzioni accessorie cui si riferisce la norma sono²:

- a) l'interdizione dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati;
- b) l'interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture;
- c) l'interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e la loro sospensione;
- d) la sospensione dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nella lettera c).

La riduzione alla metà delle soglie previste dall'art.12 del D.Lgs. 471/1997 per l'applicazione delle suddette sanzioni accessorie comporta che queste ultime saranno applicabili, per un periodo da 3 a 6 mesi, in presenza di irrogazione di sanzioni amministrative superiori a 25.000 euro (anziché 50.000 euro), ovvero per un periodo fino a 12 mesi in caso di irrogazione di una sanzione amministrativa superiore a 50.000 euro (anziché 100.000 euro).

Sempre in tema di concordato preventivo biennale, si evidenzia che l'**Agenzia delle Entrate** ha fornito le **prime indicazioni operative con la Circolare n.18/E del 17 settembre 2024**, nella quale sono contenuti anche degli esempi di calcolo del reddito d'impresa oggetto della proposta di concordato.

3. RAVVEDIMENTO SPECIALE PER I SOGGETTI CHE ADERISCONO AL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE (ART.2-QUATER)

Per i soggetti ISA che aderiscono al concordato preventivo biennale entro il 31 ottobre 2024, l'art.2-quater del D.L. 113/2024, introdotto in sede di conversione in legge, consente una forma di ravvedimento speciale, su opzione, relativamente ad uno o più periodi d'imposta compresi tra il 2018 e il 2022, mediante il pagamento di un'imposta

¹ Cfr. l'art.21 del D.Lgs. 472/1997 e art.12 del D.Lgs. 471/1997. Si tratta delle sanzioni che vengono erogate a seguito degli accertamenti ammessi in conformità all'art.34, co.2, del D.Lgs. 13/2024 in tema di concordato preventivo biennale, il quale stabilisce che l'Agenzia delle entrate e il Corpo della Guardia di finanza programmano l'impiego di maggiore capacità operativa per intensificare l'attività di controllo nei confronti dei soggetti che non aderiscono al concordato preventivo biennale o ne decadono.

² Art.21 D.Lgs. 472/1997.

sostitutiva delle imposte sui redditi (IRPEF/IRES) e relative addizionali, nonché di un'imposta sostitutiva dell'IRAP.

Il **D.L. 113/2024** definisce sia le **modalità di calcolo della base imponibile** per l'applicazione delle imposte sostitutive, sia le **aliquote** delle stesse.

In particolare, la **base imponibile dell'imposta sostitutiva** è costituita, **sia ai fini dell'IRPEF/IRES, sia dell'IRAP**, dalla **differenza fra il reddito d'impresa (o del valore della produzione netta) già dichiarato per ciascuna annualità all' 8 ottobre 2024** (data di entrata in vigore della legge 143/2024, di conversione del D.L. omnibus) **e il medesimo valore aumentato del:**

- a) **5%** per i soggetti con punteggio ISA pari a 10;
- b) **10%** per i soggetti con **punteggio ISA pari o superiore a 8 e inferiore a 10**;
- c) **20%** per i soggetti con **punteggio ISA pari o superiore a 6 e inferiore a 8**;
- d) **30%** per i soggetti con **punteggio ISA pari o superiore a 4 e inferiore a 6**;
- e) **40%** per i soggetti con **punteggio ISA pari o superiore a 3 e inferiore a 4**;
- f) **50%** per i soggetti con **punteggio ISA inferiore a 3**.

Per le **annualità 2018, 2019 e 2022**, l'**aliquota dell'imposta sostitutiva** è:

➤ **per l'IRPEF/IRES e relative addizionali pari al:**

- **10%**, se nel singolo periodo d'imposta l'ISA è pari o superiore a 8;
- **12%**, se nel singolo periodo d'imposta l'ISA è pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;
- **15%**, se nel singolo periodo d'imposta l'ISA è inferiore a 6.

➤ **per l'IRAP pari al:**

- **3,9%**.

Invece, per le **annualità 2020 e 2021**, tenuto conto della pandemia da Covid-19, l'**importo delle imposte sostitutive** dovute, calcolate con le modalità sopra illustrate, è **diminuito del 30%**, per cui le aliquote sono:

➤ **per l'IRPEF/IRES e relative addizionali pari al:**

- **7%**, se nel singolo periodo d'imposta l'ISA è pari o superiore a 8;
- **8,4%**, se nel singolo periodo d'imposta l'ISA è pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;
- **10,5%**, se nel singolo periodo d'imposta l'ISA è inferiore a 6.

➤ **per l'IRAP pari al:**

- **2,73%**.

L'opzione per il **ravvedimento speciale** può essere **effettuata** anche **solo per alcune annualità**³, e l'ammontare della sola imposta sostitutiva delle imposte sui redditi non può essere inferiore, per ciascuna annualità, a 1.000 euro⁴.

Il **versamento** delle imposte sostitutive (ai fini IRPEF/IRES ed IRAP) riferite a ciascuna annualità oggetto dell'opzione è effettuato, a scelta del contribuente, in un'unica soluzione entro il 31 marzo 2025, ovvero in un massimo di 24 rate mensili di pari importo (aumentare degli interessi legali).

In caso di pagamento rateale, l'opzione, per ciascuna annualità, **si perfeziona mediante il pagamento di tutte le rate.**

Il pagamento di una delle rate, diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, non comporta la decadenza dal beneficio della rateazione.

Viene, altresì, previsto che **il ravvedimento non si perfeziona se il pagamento in un'unica soluzione**, o della **prima rata delle imposte sostitutive** avviene **dopo la notifica** di processi verbali di constatazione – PVC, o schemi di atti di accertamento per i quali opera il contraddittorio con il contribuente⁵, ovvero atti di recupero di crediti inesistenti.

Inoltre, nell'ipotesi di **versamento delle imposte sostitutive in un'unica rata**, ovvero qualora sia in corso il **pagamento rateale e questo sia regolare, sono esclusi gli accertamenti** ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA⁶, **salvo** che si verifichino i **seguenti casi**:

- **decadenza dal concordato** preventivo biennale;
- **applicazione** nei confronti del contribuente di una **misura cautelare**, personale o reale, ovvero notifica di un provvedimento di **rinvio a giudizio** per uno dei reati in tema di imposte sui redditi ed IVA⁷;
- mancato perfezionamento del ravvedimento per **decadenza dalla rateazione.**

Si **decade**, invece, dal beneficio, con riferimento alla singola annualità per la quale si è optato per il **ravvedimento**, in caso di **mancato pagamento di una delle rate delle imposte sostitutive**, ovvero se nei confronti del contribuente viene **applicata una misura cautelare**, ovvero è stato notificato un provvedimento di **rinvio a giudizio** per uno dei reati in tema di imposte sui redditi ed IVA.

Nell'ipotesi di decadenza dalla rateizzazione, restano validi i versamenti effettuati, non è ammesso il rimborso delle imposte già versate e restano possibili gli accertamenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

³ Circa l'ambito applicativo, il medesimo D.L. 113/2024 precisa che per i soggetti ISA che aderiscono al concordato, con periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, il ravvedimento speciale si applica con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre di ciascuna annualità per la quale è stata esercitata l'opzione.

⁴ Un'analogha disposizione non è, invece, prevista ai fini dell'imposta sostitutiva dell'IRAP, che può essere quindi anche inferiore a 1.000 euro per singola annualità.

⁵ Ai sensi dell'art.6-bis, co.1, della legge 212/2000.

⁶ Ai sensi, rispettivamente, dell'art.39 del D.P.R. 600/1973 ai fini delle imposte sui redditi (accertamenti analitico, analitico-induttivo ed induttivo) e dell'art.54, co.2, secondo periodo, del D.P.R. 633/1972 ai fini IVA (accertamento analitico-induttivo, basato sulle risultanze, dati e notizie in merito alle operazioni di cessione/acquisto di beni, o sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti).

⁷ Ai sensi del D.Lgs. 74/2000.

Il medesimo art.2-*quater* del D.L. 113/2024 contiene, inoltre, una serie di disposizioni volte a regolare la proroga al 31 dicembre 2027 dei termini di decadenza dell'accertamento ai fini IVA e delle imposte sul reddito per i soggetti ISA che optano per il ravvedimento speciale per una o più annualità.

In senso più generale viene, altresì, previsto che per i soggetti ISA che aderiscono al concordato preventivo biennale i termini di decadenza per le verifiche ai fini IVA e delle imposte sui redditi che scadono al 31 dicembre 2024 sono prorogati al 31 dicembre 2025.

Infine, i **termini e le modalità di comunicazione delle opzioni per il ravvedimento speciale** verranno **stabiliti** da un **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate**.

4. PROROGA DEI TERMINI PER LA RIVALUTAZIONE DELLE AREE DEI PRIVATI (ART.7)

Intervenendo nella legge di Bilancio 2024 (Legge 213/2023), l'art. 7, co.3, del Provvedimento, confermato anche a seguito della conversione in legge, **proroga al 30 novembre 2024** l'originario **termine**, fissato al 30 giugno 2024, **per aderire alla rideterminazione del valore di acquisto dei terreni e delle partecipazioni** (negoziato e non negoziato nei mercati regolamentati), **detenuti da privati** non esercenti attività commerciale.

Si ricorda che l'art. 1, comma 52, della legge di bilancio 2024, ha previsto anche per il 2024 la possibilità di rivalutare i valori di acquisto di terreni e partecipazioni con il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, pari al 16%.

Possibilità che riguarda le aree edificabili o agricole possedute al 1° gennaio 2024 da soggetti non esercenti attività commerciale e condizionata alla redazione di una perizia giurata di stima.

Il decreto **c.d. omnibus proroga**, quindi, al **30 novembre 2024** il **termine** per aderire alla **rivalutazione delle aree agricole ed edificabili possedute da privati**, mediante il **pagamento dell'imposta sostitutiva pari al 16%** (in un'unica soluzione o in 3 rate annuali di pari importo), da applicare sull'intero valore rivalutato dell'area, sulla base della **perizia di stima**, da **presentare sempre entro tale data**.

5. DIFFERIMENTO DEI TERMINI DI VERSAMENTO DELLE IMPOSTE DOVUTE PER L'ADEGUAMENTO DEL MAGAZZINO E DELLE RELATIVE RILEVAZIONI CONTABILI (ART.7)

Sempre intervenendo sulla legge di Bilancio 2024, l'art. 7, co. 2, del Provvedimento dispone anche il differimento dei termini di versamento delle imposte dovute per l'adeguamento del magazzino e delle relative rilevazioni contabili.

La misura è stata confermata anche a seguito della conversione in legge del D.L. omnibus.

Sul punto, si ricorda che la legge di Bilancio 2024 (legge 213/2023), art. 1, co. 78-85, ha introdotto, per il periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023, la possibilità, a determinate condizioni, di adeguare le esistenze iniziali di magazzino, in caso di discrepanza tra i valori inseriti in contabilità e quelli effettivi.

In sostanza, è possibile sia eliminare esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi sia iscrivere esistenze iniziali in precedenza omesse.

Al riguardo, si ricorda che, in caso di **eliminazione di valori**, **l'adeguamento si perfeziona con il pagamento:**

- **dell'IVA**, applicando un'aliquota media, riferibile al 2023 e calcolata secondo

specifiche modalità (con l'individuazione di un coefficiente di maggiorazione, specifico per ogni attività e adottato con successivo decreto dirigenziale);

- **di un'imposta pari al 18%, sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP** (da applicare su un importo definito con le modalità individuate dalla stessa Legge di Bilancio).

In caso di **iscrizione di nuovi valori delle rimanenze iniziali**, l'**adeguamento** ha effetto con il **pagamento** della sola **imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP del 18%**, da applicare al nuovo valore iscritto.

L'imposta sostitutiva non è deducibile dalle imposte sui redditi e relative addizionali né dall'IRAP.

Attualmente, in base all'art. 1, comma 82, della legge di bilancio 2024, l'adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo 2023 e le imposte dovute vanno versate in due rate di pari importo:

- la prima, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023;
- la seconda, entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta 2024.

Al riguardo, i **codici tributo** per procedere al versamento tramite modello F24 sono stati istituiti con la **risoluzione n. 30 del 17 giugno 2024 dell'Agenzia delle Entrate**.

Per effetto del decreto omnibus, sono differiti al **30 settembre 2024**:

- il termine di versamento della prima rata, per i soggetti per i quali tale termine scade entro il 29 settembre 2024;
- il termine per effettuare l'adeguamento delle esistenze iniziali nelle scritture contabili relative all'esercizio successivo, per i soggetti per i quali il termine di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2023 scade entro il 29 settembre 2024.

Rimangono ferme le modalità operative per determinare le imposte dovute.

Modalità che, si ricorda, sono state individuate dal **DM 24 giugno 2024** del Ministero dell'Economia e delle finanze che ha individuato i **coefficienti di maggiorazione necessari per determinare le imposte dovute**.

Il decreto prevede coefficienti specifici per ogni attività, individuati sulla base dei codici ATECO, distinti in tre diverse tabelle a seconda che il contribuente abbia svolto attività economiche per le quali sono stati approvati, o meno, gli ISA e abbia dichiarato ricavi di importo superiore, o meno, a 5.164.569 euro.

Infine, sempre dal punto di vista operativo, nella Circolare n 15/E del 25 giugno 2024, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che nella modulistica ISA è stato introdotto nel quadro F il campo 2 del rigo F08 denominato "*Adeguamento valore esistenze iniziali*" che consente di segnalare se è stato effettuato l'adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino.