



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

**Numero 38 del 08 ottobre 2024**

## Focus settimanale:

- **Delega unica agli intermediari**
- **Il DURF nella richiesta di rilascio della patente a punti**
- **Condizioni oggettive sempre da dimostrare per non essere qualificati società di comodo – seconda parte**
- **Patente a crediti settore edile – normativa e funzionamento**
- **La circolare 18/E/2024 del 17 settembre 2024**

*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Flash di stampa



3

## L'Agenzia interpreta



8

## Il Giudice ha sentenziato



..... 10

In breve ..... 12

Delega unica agli intermediari ..... 12

Il DURF nella richiesta di rilascio della patente a punti ..... 14

L'Approfondimento ..... 16

Condizioni oggettive sempre da dimostrare per non essere qualificati società di comodo –  
seconda parte ..... 16

L'Approfondimento ..... 23

Patente a crediti settore edile – normativa e funzionamento ..... 23

L'Approfondimento ..... 38

La circolare 18/E/2024 del 17 settembre 2024 ..... 38

## Flash di stampa



**Concordato preventivo**

IL SOLE 24 ORE  
30.09.2024

Le commissioni Bilancio e Finanze del Senato hanno approvato l'emendamento al decreto Omnibus che prevede il condono per 5 anni d'imposta (dal 2018 al 2022) per i titolari di partita Iva che hanno applicato le pagelle fiscali e che aderiranno al concordato preventivo biennale entro il 31.10.2024. È necessario versare una maggiorazione forfettaria che va dal 5% in più per chi ha un voto Iva massimo (pari a 10) al 50% per i contribuenti caratterizzati da una maggiore inaffidabilità fiscale (voto pari a 3).

**Benefici accesso al regime di adempimento collaborativo**

IL SOLE 24 ORE  
30.09.2024

Accedendo al regime di adempimento collaborativo, i contribuenti hanno la possibilità di beneficiare di una riduzione di 2 anni dei termini di decadenza dell'attività accertativa e della riduzione di un ulteriore anno nell'ipotesi di rilascio della certificazione tributaria di cui all'art. 36 D.Lgs. 241/1997 (visto pesante).

**Visto di conformità**

IL SOLE 24 ORE  
30.09.2024

Il contribuente che presenta in proprio il modello 730 (in scadenza il 30.09.2024) o il modello Redditi (31.10) non ha bisogno del visto di conformità anche se negli anni successivi, nel caso in cui la dichiarazione passasse tramite un intermediario abilitato, Caf o professionista, è necessario apporre il visto.

**Nuovo ecobonus**

IL SOLE 24 ORE  
1.10.2024

Come altri bonus casa, l'ecobonus è in scadenza a fine 2024 e per questo motivo, il Ministero dell'Ambiente e della sicurezza energetica ha anticipato che è allo studio la revisione del sistema delle detrazioni fiscali e il primo punto è la durata almeno decennale dell'incentivo, considerando quanto previsto per il settore residenziale dalla direttiva Case green.

---

<b>Ravvedimento speciale</b>	IL SOLE 24 ORE 1.10.2024	La sanatoria dei redditi 2018-2022 per chi aderisce al concordato preventivo, inserita nel decreto Omnibus, non riguarda le partite Iva in regime forfettario.
<b>Deducibilità perdite su crediti</b>	IL SOLE 24 ORE 1.10.2024	Le svalutazioni dei crediti di modesta entità sono deducibili nell'esercizio in cui si provvede alla cancellazione del credito dal bilancio in applicazione dei principi contabili (art. 13, c. 3 D.Lgs. 147/2015). Si considerando di modesta entità i crediti scaduti da più di 6 mesi e di importo non superiore a 5.000 euro per le imprese di più rilevante dimensione (art. 27, c. 10 D.L. 185/2008) che hanno conseguito un volume d'affari o ricavi non inferiori a 100 milioni di euro o 2.500 euro per le altre imprese.
<b>Autodichiarazioni Covid</b>	IL SOLE 24 ORE 1.10.2024	In seguito alle autodichiarazioni Covid-19, presentate, gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, incrociando i dati indicati nell'autodichiarazione presentata dal contribuente con quelli presenti sul Registro Nazionale degli Aiuti di Stato, stanno inviando dei questionari al fine di verificare se vi sia stato il superamento dei massimali o se realmente sussistevano le condizioni per beneficiare di alcune specifiche agevolazioni.
<b>Decreto Omnibus</b>	ITALIA OGGI 2.10.2024	È stata approvata in prima lettura dal Senato il 1.10.2024 la legge di conversione del D.L. 113/2024. Tra le novità si segnala il raddoppio dell'imposta sostitutiva, che passa da 100.000 a 200.000 euro sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia dopo l'entrata in vigore della disposizione.
<b>Comunicazione antifrode superbonus</b>	ITALIA OGGI 2.10.2024	Il Dpcm 17.09.2024 disciplina la comunicazione antifrode in materia di superbonus, che dovranno essere inviate all'Enea per la parte ecobonus e al Portale nazionale delle classificazioni sismiche (Pncs) per la parte sismabonus.

---

---

Riforma fiscale sulle successioni e donazioni	ITALIA OGGI 3.10.2024	Tra le novità introdotte dalla riforma fiscale sulle successioni e donazioni, attuata dal Governo con il decreto legislativo approvato in via definitiva nella seduta del Consiglio dei Ministri del 7.08.2024 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 3.10.2024, si segnala il principio di autoliquidazione dell'imposta sulle successioni, lo svincolo anticipato delle somme necessarie a pagare l'imposta in caso di eredi fino a 26 anni di età, l'esclusione delle liberalità d'uso dall'imposta e la tassazione delle liberalità indirette solo a certe condizioni.
Ravvedimento speciale e perdita dei benefici	IL SOLE 24 ORE 3.10.2024	L'art. 2-quater, c. 10 D.L. 113/2024 consente all'Amministrazione Finanziaria di effettuare rettifiche ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva nel caso in cui il contribuente, che ha accettato il concordato preventivo biennale e beneficia del ravvedimento speciale, sia oggetto di una misura cautelare, personale o reale, oppure di un rinvio a giudizio per un delitto tributario.
Esenzione Iva per quote di soci e tesserati di Asd e Ssd	IL SOLE 24 ORE 3.10.2024	La legge di conversione del decreto Omnibus esclude fino al 31.12.2024 dall'Iva i corrispettivi specifici ricevuti dalle associazioni e società sportive dilettantistiche da soci o tesserati. Dal 1.01.2025, invece, le prestazioni rientrano nel campo di applicazione dell'Iva, anche se in esenzione.
Comunicazione spese superbonus 2024 e 2025	IL SOLE 24 ORE 3.10.2024	Le asseverazioni del superbonus, inviate dalla stessa data, devono contenere una nuova sezione che fornisce le informazioni sulle spese 2024 e 2025, i dati catastali dell'immobile e la percentuale di detrazione ottenuta per i diversi lavori. È quanto stabilito dal Dpcm 17.09.2024.
Esclusioni dal ravvedimento speciale	IL SOLE 24 ORE 4.10.2024	La legge di conversione del decreto Omnibus (D.L. 113/2024), consente ai soggetti che accettano il concordato preventivo biennale di beneficiare di un

---

		<p>ravvedimento speciale per i soggetti Isa. Sembra che i soggetti esclusi dagli Isa durante la pandemia Covid-19, non possano beneficiarne.</p>
<p>Trasferimento di aziende</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 4.10.2024</p>	<p>Il D.lgs. 139/2024 stabilisce che non è dovuta l'imposta sulle successioni e donazioni in relazione ai trasferimenti gratuiti, inter vivos e mortis causa, di aziende e partecipazioni societarie a favore di coniuge e discendenti.</p>
<p>Ristrutturazioni in condominio</p>	<p>ITALIA OGGI 4.10.2024</p>	<p>Un passaggio del D.L. 69/2024 riconosce il bonus ristrutturazioni anche per alcuni lavori sulle parti comuni condominiali realizzati in maniera difforme dal titolo abilitativo, a condizione che i lavori così eseguiti ricadano all'interno della categoria della manutenzione ordinaria e siano stati realizzati entro il 24.05.2024.</p>
<p>Interconnessione entro il 28.02.2026 per Transizione 5.0</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 4.10.2024</p>	<p>Il soggetto gestore GSE ha aggiornato le Faq sulla Transizione 5.0, precisando che l'interconnessione non inficia i termini di ultimazione del progetto, ma deve essere realizzata prima del 28.02.2026 mentre l'acconto del 20% non è relativo a ogni singolo bene ma salva l'intero progetto, anche se versato a un unico fornitore.</p>
<p>Irrilevanza delle differenze di cambio con la riforma fiscale</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 5.10.2024</p>	<p>L'art. 9 dello schema di decreto Irpef-Ires elimina l'irrelevanza delle differenze di cambio anche riguardo alla compilazione del quadro RV del modello Redditi SC, per effetto dell'abrogazione del c. 3 dell'art. 110 Tuir.</p>
<p>Agricoltura e riforma fiscale</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 5.10.2024</p>	<p>Al fine di ridurre sempre di più le differenze tra la normativa civilistica (oggetto di una importante revisione con il D.Lgs. 228/2001) e la normativa fiscale, sono previste regole specifiche per vertical farm e coltivazioni idroponiche nel testo bollinato del decreto legislativo in materia di Irpef e Ires.</p>
	<p>IL SOLE 24 ORE 5.10.2024</p>	<p>La decadenza dal concordato preventivo biennale non consente la sanatoria</p>

---

Cause di decadenza  
dal concordato  
preventivo biennale

introdotta per gli anni dal 2018 al 2022,  
riaprendo i controlli dell'Agenzia delle  
Entrate.

---

## L'Agenzia interpreta



Firma digitale	PROVVEDIMENTO N. 372380 DEL 30.09.2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha definito le modalità con cui è ammessa la firma digitale, sia da parte dei verbalizzanti che del contribuente.
Remissione in bonis asseverazione sismabonus	INTERPELLO N. 189 DEL 1.10.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, consente l'applicazione dell'istituto della remissione in bonis per l'asseverazione omessa, mentre ha chiarito che non occorre ricorrere all'istituto per sanare anche l'omessa presentazione delle attestazioni di conformità degli interventi antisismici.
Cessione del credito Iva a società consolidante	INTERPELLO N. 190 DEL 2.10.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che, in caso di cessione del credito Iva a favore della società consolidante di un consolidato fiscale, occorre apporre il visto di conformità sulla dichiarazione Iva della consolidata cedente il credito e sul modello CNM.
La dichiarazione integrativa per proroga consolidato fiscale	INTERPELLO N. 187 DEL 1.10.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che alla revoca di un consolidato fiscale nel caso in cui sia stata dichiarata la sua continuazione dopo il triennio, non si può applicare la remissione in bonis, né si può presentare una dichiarazione integrativa.
Superbonus potenziato e Onlus	INTERPELLO N. 188 DEL 1.10.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che il superbonus "potenziato" può essere fruito dalla cooperativa sociale, con qualifica di Onlus, in caso di affitto d'azienda. Diversamente, quando è stato concesso l'immobile in comodato d'uso, il beneficio spetta solo se la registrazione è antecedente al 1.06.2021.
Delega unica per servizi dell'Agenzia Entrate e Riscossione	PROVVEDIMENTO DEL 2.10.2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha stabilito il contenuto delle informazioni minime che dovranno essere indicate nella delega unica semplificata per l'utilizzo dei servizi online



---

dell’Agenzia e dell’Agenzia delle Entrate-Riscossione.

---

**Comunicazione  
informazioni fiscali**

PRINCIPIO DI  
DIRITTO  
N. 3/2024

L’Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto, ha chiarito che vanno comunicate anche le operazioni realizzate in maniera indiretta, oltre a quelle in cui l’utente venditore utilizza il marketplace in base a un rapporto contrattuale in essere con il gestore.

---

**Decadenza  
agevolazioni prima  
casa**

INTERPELLO  
N. 192  
DEL 4.10.2024

L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che nel caso in cui si vende la “prima casa” prima di 5 anni dal suo acquisto si decade dall’agevolazione, a meno che il contribuente, entro un anno, non «proceda all’acquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale».

---

## Il Giudice ha sentenziato



### Acquisto prima casa

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 24462/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che va assoggettato all'aliquota Iva del 4% l'acquisto di un'abitazione venduta come civile abitazione e che poteva fruire dei benefici prima casa, sebbene fosse stata costruita su un terreno facente parte di un complesso immobiliare adibito a struttura ricettivo-turistica.

### Accertamento, segreto istruttorio e accesso domiciliare

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 24995/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che il diniego alla comunicazione del provvedimento di autorizzazione della Procura all'accesso domiciliare non basta a determinare l'invalidità dell'atto impositivo fondato su risultanze dell'accesso stesso, in quanto tale diritto deve essere contemperato con l'interesse alla riservatezza a presidio del segreto istruttorio.

### Detrazioni investimenti in start-up

C.G.T. DI PRIMO  
GRADO DI  
MILANO  
N. 3752/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, ha sancito che al fine di beneficiare della detrazione prevista dall'art. 29 D.L. 179/2012 per l'avvio di attività cd. start-up occorre che l'azienda nella quale si investe in innovazione possieda tutti i requisiti previsti dalla legge agevolativa, nell'anno d'imposta in cui è stato fatto l'investimento.

### Cessione di bonus

C.G.T. DI PRIMO  
GRADO DI ROMA  
N. 7482/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma (sentenza n. 7482/2024), ha sancito che è legittima l'operazione di cessione del credito d'imposta a una società in cui il contribuente riveste la qualifica di rappresentante legale.

### Tari delle imprese

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 24896/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito che per aver diritto all'esenzione Tari delle superfici occupate, l'impresa è tenuta a dimostrare che la produzione di rifiuti speciali è continuativa.

---

**Confisca per  
equivalente**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 36475/2024

La Cassazione, con sentenza, ha sancito che la norma che consente al giudice d'appello, quando dichiara il reato estinto per prescrizione, di decidere sulla confisca per equivalente dopo aver accertato la responsabilità dell'imputato, non può essere applicata retroattivamente.

---

**Interessi passivi nei  
finanziamenti  
infragruppo**

CORTE DI  
GIUSTIZIA  
EUROPEA  
C-585/22

La Corte di Giustizia Europea, con la sentenza, ha sancito che non è consentita la deducibilità degli interessi passivi su un finanziamento infragruppo laddove a monte la società che ha erogato il prestito abbia ricevuto un versamento in conto capitale.

---

**Mancato pagamento  
delle imposte**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 36585/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito che il sistematico mancato pagamento di imposte e contributi che determina un carico debitorio ingente rientra nella nozione di operazioni dolose.

---

**Detrazione Iva per  
beni messi a  
disposizione**

CORTE DI  
GIUSTIZIA UE  
C-475/23

La Corte di Giustizia UE, ha stabilito che la società che acquista un bene per metterlo gratuitamente a disposizione di un prestatore di servizi, ai fini dell'esecuzione di lavorazioni per proprio conto, ha diritto alla detrazione dell'Iva solo se il bene viene effettivamente utilizzato dal prestatore nell'ambito di tali lavorazioni.

---

## In breve

### Delega unica agli intermediari

---

Con provvedimento del 2 ottobre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha disciplinato la delega unica agli intermediari per l'utilizzo dei servizi on line dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, secondo quanto previsto dal decreto Adempimenti (D.Lgs. n. 1/2024). Le deleghe già attive sono valide fino al giorno della loro scadenza originaria e comunque non oltre il 30 giugno 2026. Resta ferma, in ogni caso, la possibilità, per il contribuente, di comunicare i dati relativi al conferimento di una nuova delega con le nuove modalità. In tal caso, se la nuova delega comunicata è conferita a un intermediario per il quale risulta una delega ancora attiva, quest'ultima si considera contestualmente revocata.

L'Agenzia ricorda che l'art. 21, D.Lgs. 8 gennaio 2024, n. 1, attuativo della legge delega fiscale, ha introdotto la possibilità per i contribuenti di delegare, con un modello unico, gli intermediari di cui all'art. 3, comma 3, D.P.R. n. 322/1998, all'utilizzo di uno o più servizi on line resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate e dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

Il decreto ha, quindi, demandato a un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate l'individuazione delle modalità di realizzazione della semplificazione introdotta.

Il provvedimento sopra citato, nel dare attuazione alla norma, prevede che i dati relativi al conferimento della delega unica, il cui contenuto minimo è riportato nel fac-simile disponibile sui siti internet dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, possano essere comunicati all'Agenzia delle Entrate, ai fini dell'attivazione, dal contribuente attraverso una specifica funzionalità web resa disponibile nella sua area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate. I dati relativi al conferimento della delega possono essere comunicati anche dall'intermediario delegato mediante la trasmissione di un file xml firmato digitalmente dal contribuente ovvero sottoscritto dallo stesso con il processo di firma elettronica avanzata (FEA) realizzato con la Carta di Identità Elettronica (CIE) o utilizzando certificati digitali, anche non qualificati, conformi con quanto indicato nelle specifiche tecniche. In tale ultima ipotesi, la trasmissione del file avviene previa sottoscrizione del medesimo anche da parte dell'intermediario, con propria firma digitale.

La delega può essere comunicata dall'intermediario anche mediante l'erogazione ai propri assistiti di un servizio web che utilizza un particolare processo di FEA i cui requisiti sono descritti in apposita convenzione. Per garantire la piena consapevolezza, da parte del contribuente, in merito alle scelte effettuate, il provvedimento prevede che il delegante individui puntualmente i servizi che intende delegare. La delega può essere conferita al massimo a due intermediari.

Al fine di semplificare gli adempimenti posti a carico dei contribuenti e agevolare gli intermediari nella gestione delle deleghe, è stabilito un termine fisso di scadenza delle stesse (31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la delega è conferita). Resta, in ogni caso, salva la possibilità di revoca anticipata da parte del contribuente o rinuncia da parte dell'intermediario a tutti i servizi delegati. In quest'ultimo caso, la rinuncia è comunicata esclusivamente in via telematica.

Il provvedimento, inoltre, indica le regole relative alla conservazione delle deleghe acquisite e ai controlli effettuati, da parte dell'Agenzia delle Entrate, anche presso le sedi degli intermediari.

## Il DURF nella richiesta di rilascio della patente a punti

---

Dal 1° ottobre le imprese e i lavoratori autonomi possono chiedere il rilascio della patente a crediti per poter operare all'interno dei cantieri, tramite il portale dei servizi dell'Ispettorato nazionale del Lavoro (INL). Fino al 31 ottobre è comunque possibile, in alternativa, inviare via PEC un'apposita autocertificazione all'indirizzo [dichiarazionepatente@pec.ispettorato.gov.it](mailto:dichiarazionepatente@pec.ispettorato.gov.it).

Considerando che entrambe le procedure richiedono l'autocertificazione dei requisiti stabiliti dall'art. 27 comma 1 del D.lgs. 81/2008, uno dei parametri che sta suscitando maggiore perplessità è quello della certificazione di regolarità fiscale ex art. 17-bis commi 5 e 6 del D.lgs. 241/97.

Nonostante la norma richieda l'obbligatorietà di tale requisito solamente in determinati casi, tale premessa non è tuttavia sufficiente a chiarire ogni dubbio, considerando che per aver un quadro completo è necessario combinare i commi 1,2,5 e 6 dell'articolo 17-bis. L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 1/2020, ha chiarito che i committenti che affidano il compimento di un'opera o di un servizio di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali, caratterizzati comunque da un prevalente utilizzo di manodopera, presso le sedi di attività del committente, con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, hanno l'onere di verificare il versamento delle ritenute fiscali riferite ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Il documento che attesta tale comportamento è appunto il DURF, che viene rilasciato dall'Agenzia delle Entrate con validità quadrimestrale e che l'impresa deve esibire al committente.

Esistono però alcuni requisiti che le imprese devono avere per essere esonerate dagli obblighi sopra indicati, esibendo il DURF. Il comma 5 prevede che le imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici:

- devono essere attive da almeno 3 anni;
- essere in regola con gli obblighi dichiarativi;

- aver versato nell'ultimo triennio versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;
- non devono avere iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori a 50.000 euro.

L'Agenzia delle Entrate, ricordando che tramite il DURF vengono meno gli obblighi previsti dal citato comma 1 dell'art. 17-bis, ha precisato che se tale ultima disposizione non trova applicazione, le imprese non devono autocertificare il possesso del DURF, in quanto non richiesto (es. soggetti non residenti).

Le imprese per le quali invece trova applicazione il comma 1 e hanno i requisiti per l'esonero previsto dal comma 5, potranno richiedere il DURF e autocertificare quindi il possesso. Diversamente, le imprese soggette agli obblighi previsti dal comma 1 art. 17-bis ma che non hanno i requisiti per il rilascio del DURF, non sanno oggi come comportarsi. Per questo motivo, gli esperti del settore, in attesa di un chiarimento, ipotizzano che l'autocertificazione faccia riferimento alla "regolarità fiscale". In altre parole, l'autocertificazione non riguarda il possesso del DURF ma l'aver correttamente adempiuto agli obblighi previsti dai commi 1 e 2 dell'art. 17-bis del D.lgs. 241/97.

# L'Approfondimento

## Condizioni oggettive sempre da dimostrare per non essere qualificati società di comodo – seconda parte

---

### PREMESSA

Riprendiamo l'esame della disapplicazione della disciplina delle società di comodo.

Dopo aver illustrato le penalizzazioni che comporta la qualifica di società di comodo e dopo aver trattato delle cause di esclusione collegate alla natura giuridica della società o ente, delle cause di esclusione e disapplicazione automatica, della disapplicazione della normativa antielusiva tramite interpello, ad oggi possibile solo per i soggetti che aderiscono al regime collaborativo<sup>1</sup> e per i soggetti che presentano interpello per i nuovi investimenti<sup>2</sup> e delle situazioni oggettive richiamabili dalle società immobiliari, di seguito termineremo la nostra disamina occupandoci:

- dell'orientamento giurisprudenziale in merito alle situazioni oggettive di disapplicazione della normativa antielusiva;
- degli ultimi orientamenti di prassi.

### LA GIURISPRUDENZA E LE SITUAZIONI OGGETTIVE DI DISAPPLICAZIONE DELLA NORMATIVA ANTIELUSIVA

Non è considerata società di comodo la società che a seguito della cessata attività del locatore ha effettuato numerosi tentativi per collocare sul mercato un capannone rimasto sfitto. Così si è espressa la CTP di Milano con la sentenza n. 1679/11/20218.

Nel caso specifico la società si era adoperata per cercare un nuovo potenziale acquirente o locatario ribassando notevolmente il valore della richiesta.

---

<sup>1</sup> Ex Dlgs n. 128/2015.

<sup>2</sup> Ex Dlgs n. 147/2015.



Il tutto era documentato dal conferimento di più mandati alle agenzie immobiliari e per questi motivi il giudice di merito, accogliendo le motivazioni della società, ha giustificato il mancato superamento del test di operatività.

Sempre la giurisprudenza di merito con la sentenza della CTR di Milano n. 2997/XXII/2017 ha chiarito che l'impossibilità di stipulare un contratto di locazione, nel caso di specie un negozio su 21 posseduti e la conseguente pattuizione di un prezzo inferiore al valore di mercato possono essere considerati validi elementi per giustificare la disapplicazione della disciplina delle società non operative, di cui all'art. 30 della Legge n. 724/1994.

### **L'INTERROGAZIONE PARLAMENTARE N. 5-06627/2021**

Durante l'interrogazione parlamentare n. 5-06627/2021 è stata ribadita la validità di quanto affermato a suo tempo dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 5/E/2007.

In particolare, è stato chiarito che il contribuente può disapplicare la normativa delle società di comodo se i canoni di locazioni pattuiti, seppur insufficienti al fine del superamento del test di operatività, risultano, comunque, in linea con quelli di mercato, determinati prendendo a riferimento i valori mensili espressi in euro/mq della banca dati delle quotazioni immobiliari dell'Osservatorio del mercato immobiliare (Omi). Dati che sono consultabili gratuitamente accedendo al sito internet dell'Agenzia del Territorio.

### **LA RISPOSTA A INTERPELLO N. 53/E/2024**

Con la recente risposta a interpello n. 53/E/2024 l'Amministrazione Finanziaria è intervenuta nuovamente sul tema della disapplicazione della disciplina delle società di comodo.

Nello specifico l'Ufficio ha esaminato il caso di una società immobiliare proprietaria di un complesso commerciale, inserito in un più ampio complesso immobiliare, che non aveva superato il test di operatività per insufficienza di ricavi.

## LA TESI PROSPETTATA DALLA SOCIETÀ IMMOBILIARE

La Società immobiliare ritiene di non dover essere sottoposta alla disciplina delle società non operative avendo dovuto affrontare congiunture economiche sfavorevoli, ritenute eccezionali e tali da giustificare la disapplicazione disciplina antielusiva.

In particolare, secondo la società si sarebbero verificate una serie di **“oggettive situazioni”** atte a legittimare la disapplicazione della normativa ex art. 30 della Legge n. 724/1994.

In prima battuta la società sostiene che il valore di mercato dell'immobile di proprietà, oggetto di apposita stima, non corrisponde al suo **“costo storico”**.

Per queste ragioni **“il valore in base al quale viene determinato il reddito minimo non riflette il valore dell'immobile di mercato e fornisce un valore del reddito minimo non realistico, in quanto si basa su un valore che è più di cinque volte superiore all'effettivo valore di mercato”**.

In secondo luogo, la società ritiene che gli effetti derivanti dalla lenta ripresa dall'emergenza pandemica Covid-19, accompagnati dall'aumento dell'inflazione, dalla limitata disponibilità di materie prime e dalla guerra in Ucraina non avrebbero permesso alla società di raggiungere la soglia di ricavi minimi.

Nello specifico, la Società lamenta di essere stata colpita da tale **“situazione negativa del mercato” che non avrebbe facilitato la locazione degli spazi liberi del centro commerciale, nonostante la stessa abbia intrapreso numerose iniziative di promozione pubblicitaria, di adeguamento e miglioramento dei locali e di costruzione di una rotatoria che facilitasse l'accessibilità al centro commerciale”**.

Da ultimo la stessa società afferma di non essere riuscita ad incrementare i ricavi minimi perché:

- durante la crisi pandemica Covid-19 non era stato possibile effettuare sopralluoghi dei locali disponibili con potenziali nuovi conduttori;
- non era stato possibile aumentare i contratti di locazione sottoscritti in precedenza.

Nello specifico la società fa **“presente che nel corso del XXX, la XXX è divenuta socia della stessa Società e che già a quell'epoca erano stati stipulati due dei quattro contratti di locazione dei locali del centro commerciale oggi in essere”**;

- la società istante svolge un'effettiva attività economica di locazione e affitto di proprietà immobiliari. Pertanto, non è:
  - ✓ un soggetto creato soltanto per garantire vantaggi fiscali ai propri soci;
  - ✓ uno "**schermo**" societario creato ad hoc "**per permettere al socio di gestire, di fatto, il patrimonio della società a proprio esclusivo vantaggio**".

## IL PARERE ESPRESSO DALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Le argomentazioni esposte dalla società nell'istanza di interpello, unitamente alla documentazione integrativa e agli allegati presentati a sostegno della tesi per la disapplicazione della disciplina delle società non operative non sono state ritenute sufficienti dall'Agenzia delle Entrate che ha rigettato la richiesta avanzata dalla società per le seguenti ragioni:

- la società argomenta la propria richiesta di disapplicazione sostenendo che il valore di mercato dell'immobile (nella specie il centro commerciale di cui è proprietaria) non corrisponde al valore del costo storico, ovvero al costo fiscalmente riconosciuto al lordo dei relativi ammortamenti, ex art. 110, comma 1, del TUIR<sup>3</sup>. Valore in base al quale viene determinato il reddito minimo presunto e che secondo la società non riflette il valore di mercato dello stesso immobile, comportando la quantificazione di un "**reddito minimo di riferimento non realistico**".

<sup>3</sup> L'art. 110, comma 1 del TUIR afferma che: "1. Agli effetti delle norme del presente capo che fanno riferimento al costo dei beni senza disporre diversamente:

- a) il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte;
- b) si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tuttavia, per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione;
- c) Il costo dei beni rivalutati, diversi da quelli di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b) ed e), non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte, ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito. Per i beni indicati nella citata lettera e) che costituiscono immobilizzazioni finanziarie le plusvalenze iscritte non concorrono a formare il reddito per la parte eccedente le minusvalenze dedotte;
- d) il costo delle azioni, delle quote e degli strumenti finanziari simili alle azioni si intende non comprensivo dei maggiori o minori valori iscritti i quali conseguentemente non concorrono alla formazione del reddito, né alla determinazione del valore fiscalmente riconosciuto delle rimanenze di tali azioni, quote o strumenti;
- e) per i titoli a reddito fisso, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie e sono iscritti come tali in bilancio, la differenza positiva o negativa tra il costo d'acquisto e il valore di rimborso concorre a formare il reddito per la quota maturata nell'esercizio".

Ebbene, secondo l'Ufficio tale motivazione non può giustificare la disapplicazione della normativa antielusiva perché la società istante non è stata in grado di dimostrare **“né nell'istanza né nella documentazione allegata”** come **“il minor valore di mercato dell'immobile avrebbe influito o influisca in concreto sull'inattendibilità o non congruità dei ricavi minimi presunti o del reddito minimo presunto la cui determinazione è basata sul costo fiscalmente riconosciuto, secondo le modalità previste rispettivamente dall'art. 30, o in esame commi 1 e 3”**;

- la società istante non è stata in grado di esibire idonea documentazione atta a provare l'avvenuta crisi, le sue connotazioni (cronologiche, territoriali e dimensionali) e i riflessi negativi subiti dalla stessa.

A tal proposito l'Agenzia delle Entrate chiarisce che non può costituire una causa oggettiva di disapplicazione il generico richiamo a congiunture sfavorevoli **“dovendo il soggetto interessato a invocarle produrre la documentazione dalla quale si trae la prova dell'asserita crisi, le sue connotazioni (cronologiche, territoriali e dimensionali) e i riflessi in concreto avuti sul soggetto stesso”**;

- dall'esame dei contratti di locazione in corso, **“ritenuti non modificabili”** dall'istante, emerge che non si è verificato alcun **“subentro”**, posto che il proprietario-locatore risulta essere sempre la stessa società istante. A nulla rileva, infatti, che la società abbia modificato la propria compagine societaria;
- la società istante non è riuscita a provare, per nessuno degli immobili locati, l'impossibilità di praticare canoni di locazione sufficienti a superare il **“test di operatività”**.

A tal proposito, richiamando quanto chiarito nella circolare n. 25/E/2007 l'Ufficio rileva che per la determinazione del valore di mercato dei canoni di locazione praticati la società poteva far riferimento ai valori riportati nella banca dati delle quotazioni immobiliari dell'Osservatorio del mercato immobiliare, con possibilità di disapplicare la disciplina antielusiva quando è dimostrato che **“il canone pattuito sia almeno pari, o comunque che non si sia discostato, a quello di mercato, secondo quanto determinato con le tabelle delle quotazioni immobiliari dell'OMI.”**

## ALCUNE RIFLESSIONI

Con la risposta a interpello n. 53/E/2024 l'Amministrazione Finanziaria ha riproposto la problematica dei valori fiscalmente riconosciuti, ex art. 110, comma 1, TUIR, da assumere ai fini del test di operatività, affermando che detti valori possono non riflettere il valore di mercato del bene, dato che non tengono conto delle svalutazioni effettuate ai fini civilistici in modo obbligatorio, in presenza di perdite durevoli di valore.

Ebbene, la facoltà di utilizzare i valori di bilancio, in luogo del valore fiscale, potrebbe essere fattibile solo con un apposito intervento del Legislatore.

Si pensi in tal senso alla previsione di particolari norme per le società immobiliari che svalutano i propri assets e per le quali il valore di bilancio del bene potrebbe rappresentare una valida soluzione di facile adozione.

Per questi motivi, non si può far altro che attendere l'attuazione all'art. 9, comma 1, lett. b) della Legge n. 111/2023<sup>4</sup>. Una disposizione che:

- prevede la revisione della disciplina delle società non operative, individuando nuovi parametri in grado di individuare le cosiddette “**società senza impresa**”;
- nella determinazione delle cause di esclusione terrà conto “**dell'esistenza di un congruo numero di lavoratori dipendenti e dello svolgimento di attività in settori economici oggetto di specifica regolamentazione normativa**”.

## SCHEMA DI RIEPILOGO

- Le pesanti restrizioni disposte dall'art. 30 della Legge n. 724/1994, applicabili alle “**società non operative**” che non hanno superato il cosiddetto “**test di operatività**” devono essere valutate attentamente dalle società commerciali che detengono immobili.

---

<sup>4</sup> L'art. 9, comma 1, lett. b) della Legge n. 111/2023 prevede che: “1. Nell'esercizio della delega di cui all'art. 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici:

b) rivedere la disciplina delle società non operative, prevedendo:

- 1) l'individuazione di nuovi parametri, da aggiornare periodicamente, che consentano di individuare le società senza impresa, tenendo anche conto dei principi elaborati, in materia di imposta sul valore aggiunto, dalla giurisprudenza della Corte di cassazione e della Corte di giustizia dell'Unione europea;
- 2) la determinazione di cause di esclusione che tengano conto, tra l'altro, dell'esistenza di un congruo numero di lavoratori dipendenti e dello svolgimento di attività in settori economici oggetto di specifica regolamentazione normativa”.

- Le società immobiliari di gestione sono i soggetti giuridici maggiormente esposti alle restrizioni della disciplina delle società non operative, dato che i parametri fissati dall'art. 30 della Legge n. 724/1994, tendono a sovrastimare i ricavi minimi necessari per non essere considerati di comodo, rispetto a quelli effettivamente conseguibili nell'attuale mercato immobiliare.
- La presenza di condizioni oggettive che non consentono di raggiungere i ricavi minimi o il reddito minimo permettono di disapplicare la disciplina antielusiva, a patto che nel **quadro RS** del modello redditi vengano rese particolari informazioni integrative, che se mancanti portano ad una sanzione compresa tra un minimo di € 2.000 e un massimo di € 21.000.
- Con i documenti di prassi n. 5/E/2007 e n. 44/E/2007 l'Agenzia delle Entrate ha elencato una serie di situazioni oggettive che giustificano la disapplicazione della disciplina antielusiva.
- La recente risposta a interpello n. 53/E/2024 ha negato la possibilità di disapplicare la disciplina delle società non operative ad una società immobiliare che aveva conseguito ricavi insufficienti.

Nel caso di specie, la società istante non aveva fornito prove idonee a spiegare come determinate circostanze avessero influenzato negativamente il “**test di operatività**”.

# L'Approfondimento

## Patente a crediti settore edile – normativa e funzionamento

---

### PREMESSA

L'art. 29 comma 9 del D.L. 19/2024 (*Decreto PNRR 4*) – convertito in legge 56/2024 – ha introdotto un'importante novità per il settore edile, cioè l'obbligatorietà dal 01 ottobre 2024 della patente a crediti (o a punti) per tutte le imprese ed i lavoratori autonomi impegnati in cantieri temporanei e mobili.

Più che di una novità, si tratta della modifica e dell'attuazione delle previsioni di cui al punto 1-bis dell'art. 27 – *Sistema di qualificazione delle imprese e dei lavoratori autonomi tramite crediti* - del D.Lgs 81/2008 (Testo unico per la salute e la sicurezza sui luoghi di lavoro), testo nato ormai 16 anni or sono ma che non ha trovato ancora piena e completa attuazione.

Con l'emanazione del D.M. 132 del 18/09/2024 (Decreto Ministeriale attuativo della patente a crediti) e con la circolare 4 del 23/09/2024 dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro, sono state fornite le indicazioni per l'ottenimento della patente e le indicazioni valide per la prima fase di applicazione dell'obbligo.

La patente servirà a qualificare tutte le imprese che esercitano attività nel settore edile, quindi non solo le imprese edili come strettamente conosciute ma tutte quelle che operano nei c.d. "cantieri temporanei o mobili" di cui all'art. 89 c.1 lettera a) del D.Lgs 81/2008 le cui attività sono elencate nell'allegato X al D.Lgs 81/2008.

La patente, alla stregua di quella di guida, avrà un punteggio iniziale di 30 crediti che potranno incrementare fino a 100 in base a parametri al momento del rilascio e durante l'attività.

Analizziamo in questo articolo i punti salienti della normativa di riferimento (D.Lgs. 81/2008 come integrato e modificato dal D.M. 132/2024) e della circolare 4 del 23/09/2024.

## SOGGETTI INTERESSATI

Come indicato in premessa, la patente a crediti è un documento obbligatorio già dal 01 ottobre 2024 per le imprese ed i lavoratori autonomi che operano nel settore edile, e sarà rilasciato dall'Ispettorato Territoriale del Lavoro in formato digitale.

L'obiettivo principale della patente a crediti è di migliorare la sicurezza nei cantieri, incentivando le buone pratiche di sicurezza e di conformità normativa, e combattere il lavoro sommerso.

I soggetti tenuti al possesso della patente, come indicato nel testo revisionato dell'art. 27 del D.Lgs 81/2008, sono *“le imprese e i lavoratori autonomi che operano nei cantieri temporanei o mobili di cui all'art. 89 comma 1 lettera a), ad esclusione di coloro che effettuano mere forniture o prestazioni di natura intellettuale”*.

Il tenore della norma è chiaro in quanto si indicano tutte le imprese ed i lavoratori che operano fisicamente sui cantieri.

Nello specifico, l'art. 89 comma 1 lettera a) richiamato dal su menzionato art. 27, indica che si tratta di *“cantiere temporaneo o mobile [...] qualunque luogo in cui si effettuano lavori edili o di ingegneria civile il cui elenco è riportato nell'allegato X”*.

A sua volta, l'allegato X richiamato, elenca tutte le attività di lavori edili o di ingegneria civile, e cioè *“lavori di costruzione, manutenzione, riparazione, demolizione, conservazione, risanamento, ristrutturazione o equipaggiamento, trasformazione, rinnovamento o smantellamento di opere fisse, permanenti o temporanee, in muratura, cemento armato, metallo, legno o in altri materiali, comprese le parti strutturali delle linee elettriche e le parti strutturali degli impianti elettrici, le opere stradali, ferroviarie, idrauliche, idroelettriche e, solo per la parte che comporta lavori edili o di ingegneria civile, le opere di bonifica, sistemazione forestale e di sterro. Sono, inoltre, lavori di costruzione edile o di ingegneria civile gli scavi, ed il montaggio e lo smontaggio di elementi prefabbricati utilizzati per la realizzazione di lavori edili o di ingegneria civile”*.

Le imprese coinvolte, quindi, sono la totalità di quelle che operano nei cantieri edili temporanei o mobili, escludendo i fornitori di materiali e i soggetti che svolgono prestazioni di natura intellettuale.



Sono inoltre esclusi dall'obbligo della patente i lavoratori autonomi e le imprese in possesso di attestazione di qualificazione SOA con classifica almeno pari alla III (da 1.033.000 Euro di appalti).

La patente non è richiesta solamente alle imprese italiane, ma anche alle imprese ed i lavoratori autonomi appartenenti a Stati diversi dall'Italia, siano essi stabiliti all'interno od all'esterno dell'Unione Europea. Per tali soggetti è possibile attestare il possesso dei requisiti attraverso documentazione equivalente rilasciata dalle autorità competenti del Paese di origine – se UE – o riconosciuta dalla legge italiana – se Extra UE.

### **RICHIESTA DELLA PATENTE**

La richiesta della patente a crediti avverrà tramite la piattaforma messa a disposizione dall'Ispettorato del Lavoro dal 01 ottobre 2024, accedendo dal sito <https://servizi.ispettorato.gov.it/> e potrà essere effettuata dal titolare dell'impresa o dal legale rappresentante della società o da un soggetto delegato.

Su questo ultimo aspetto, come indicato dal Ministro del Lavoro Marina Elvira Calderone durante la conferenza stampa di presentazione della piattaforma tenutasi il 27 settembre u.s., nonché al punto 3 della circolare n.4 del 23/09/2024 possono operare in delega tutti i soggetti muniti di apposita delega scritta – da tenere conservata in caso di controllo successivo – ivi inclusi i professionisti di cui all'art. 1 della Legge 12/1979 (consulenti del lavoro, commercialisti, avvocati, CAF).

Nel caso di presentazione effettuata da soggetti delegati, questi dovranno munirsi delle autocertificazioni rilasciate dal titolare della ditta individuale o dal legale rappresentante della società.

La patente a crediti conterrà ai sensi del D.M. 132 del 18/09/2024 i seguenti dati:

- Dati della persona giuridica, dell'imprenditore individuale o del lavoratore autonomo titolare della patente;
- Dati anagrafici del soggetto richiedente la patente (legale rappresentante);
- Data di rilascio e numero identificativo univoco della patente;
- Punteggio attribuito al momento del rilascio;

- Punteggio aggiornato alla data di interrogazione del portale;
- Esiti di eventuali provvedimenti di sospensione della patente;
- Esiti di eventuali provvedimenti definitivi ai quali consegue la decurtazione dei punti.

I dati contenuti nella patente saranno consultabili tramite l'apposito portale che sarà messo a disposizione dal 01 novembre 2024 dai seguenti soggetti:

- titolari e/o legali rappresentanti e dai loro delegati;
- dalle pubbliche amministrazioni;
- dai Rappresentanti dei Lavoratori per la Sicurezza (RLS);
- dagli organismi paritetici;
- dal responsabile dei lavori;
- dal coordinatore per la sicurezza in fase di progettazione o di esecuzione lavori;
- committenti che intendono affidare lavori o servizi ad imprese o lavoratori autonomi.

Per agevolare le imprese ed i lavoratori autonomi a richiedere la patente a crediti, in fase di prima applicazione dell'obbligo e comunque fino al 31 ottobre 2024, è possibile presentare un'autocertificazione/dichiarazione sostitutiva – utilizzando l'apposito modello allegato alla circolare 4 del 23/09/2024 – concernente il possesso dei requisiti essenziali richiesti all'art. 1 del D.M. 132/2024.

Tale autocertificazione dovrà essere inviata a mezzo Pec allegando il documento di identità del sottoscrittore all'indirizzo [dichiarazionepatente@pec.ispettorato.gov.it](mailto:dichiarazionepatente@pec.ispettorato.gov.it) e permetterà la regolarità per l'accesso sui cantieri fino al 31 ottobre.

Le imprese che presentano l'autocertificazione a mezzo PEC si obbligano ad ottenere la patente a crediti tramite il portale dell'Ispettorato del lavoro entro il 31 ottobre 2024.

Per l'ottenimento della patente, nella prima fase di attuazione dell'obbligo fino al 31 dicembre 2024, saranno richiesti i requisiti fondamentali di cui all'art.1 del D.M. 132/2024, e cioè:

- Iscrizione alla Camera di Commercio
- Possesso del Documento Unico di Regolarità Contributiva (DURC)

- Possesso del Documento Unico di Regolarità Fiscale (DURF) – solo nei casi previsti dalla normativa vigente per la tipologia di lavori da eseguire e per imprese costituite da almeno 3 anni;
- Formazione obbligatoria in materia di sicurezza per datori di lavoro, dirigenti e lavoratori autonomi nei casi previsti dalla normativa vigente;
- Possesso del Documento di Valutazione Rischi nei casi previsti dalla normativa vigente – per imprese con almeno 1 dipendente / tirocinante / con contratto temporaneo o con socio lavoratore in azienda;
- Avvenuta designazione del Responsabile del Servizio di Prevenzione e Protezione (RSPP) nei casi previsti dalla normativa vigente – per imprese con almeno 1 dipendente.

I requisiti richiesti dovranno essere tutti autocertificati ai sensi degli artt. 75 e 76 del DPR 445/2000 dal titolare o dal legale rappresentante -anche se la domanda viene presentata da un delegato - ed in caso di mendacità delle dichiarazioni accertate dall'Amministrazione procedente verranno applicate le sanzioni penali previste, oltre che la revoca della patente con possibilità di nuova richiesta non prima di 12 mesi dalla revoca.

Una volta autocertificati i requisiti, verrà rilasciata una patente digitale con un codice univoco, con un punteggio di partenza di 30 crediti.

Per l'ottenimento della patente a crediti non verranno prese in considerazione le condotte illecite e le violazioni poste in essere prima del 01 ottobre 2024.

La seconda fase di applicazione dell'obbligo di patente scatterà dal 01 gennaio 2025, e si prevede la possibilità di integrare le dichiarazioni rese in precedenza per l'ottenimento di maggior punteggio sulla patente.

## **FUNZIONAMENTO DELLA PATENTE**

La patente ottenuta a seguito della domanda presentata, come già detto in precedenza, avrà un punteggio di almeno 30 crediti e sarà consultabile dai soggetti indicati.

I crediti iniziali potranno essere incrementati fino ad un totale massimo di 100 al sussistere delle condizioni indicate dall'art. 5 del D.M. 132/2024, come riportate nella seguente tabella

<b>Requisito</b>	<b>Incremento punti</b>
Iscrizione alla CCIAA, al momento del rilascio della patente, da 5 a 10 anni	3 crediti
Iscrizione alla CCIAA, al momento del rilascio della patente, da 11 a 15 anni – non cumulabili con le altre voci di iscrizione	5 crediti
Iscrizione alla CCIAA, al momento del rilascio della patente, da 16 a 20 anni – non cumulabili con le altre voci di iscrizione	8 crediti
Iscrizione alla CCIAA, al momento del rilascio della patente, da oltre 20 anni – non cumulabili con le altre voci di iscrizione	10 credito
Possesso di Certificazione SGSL UNI EN ISO 45001 – certificato da organismi accreditati	5 crediti
Asseverazione del Modello di Organizzazione e gestione della salute e della sicurezza da organismo paritetico	4 crediti
Possesso certificazione di partecipazione di almeno un terzo dei lavoratori occupati ad almeno 4 corsi su salute e sicurezza basato su DVR e mansioni specifiche	6 crediti
Possesso certificazione di partecipazione di almeno metà dei lavoratori occupati ad almeno 4 corsi su salute e sicurezza basato su DVR e mansioni specifiche	Incremento di 2 crediti ai 6 precedenti
Possesso di certificazione corsi addestramento/formazione del Mastro Formatore Artigiano	3 crediti
Acquisto di soluzioni avanzate in materia di salute e sicurezza	Da 1 a 6 crediti
Adozione DVR ai sensi dell'art. 17 c.1 a) del D.Lgs. 81/08 anche nei casi in cui è possibile adottare procedure standard	3 crediti

Almeno 2 visite in cantiere di Medico Competente insieme a RLST o RLS	2 crediti
Imprese che occupano fino a 15 dipendenti. Sono computati tra i dipendenti tutti i lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato, ad eccezione dei lavoratori occupati a tempo determinato per un periodo inferiore a sei mesi e i lavoratori occupati con contratto di somministrazione presso l'utilizzatore	1 credito
Imprese che occupano da 16 a 50 dipendenti. Sono computati tra i dipendenti tutti i lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato, ad eccezione dei lavoratori occupati a tempo determinato per un periodo inferiore a sei mesi e i lavoratori occupati con contratto di somministrazione presso l'utilizzatore	2 crediti
Imprese che occupano più di 50 dipendenti. Sono computati di norma tra i dipendenti tutti i lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato, ad eccezione dei lavoratori occupati a tempo determinato per un periodo inferiore a sei mesi e i lavoratori occupati con contratto di somministrazione presso l'utilizzatore	4 crediti
Possesso della qualifica di Mastro Formatore Artigiano prevista dall'Accordo Rinnovo CCNL Edilizia Artigianato del 4 maggio 2022	2 crediti
Possesso della certificazione SOA di classifica I	1 credito
Possesso della certificazione SOA di classifica II	2 crediti
Applicazione di standard contrattuali e organizzativi nell'impiego della manodopera, anche in relazione agli appalti e alle tipologie di lavoro flessibile, certificati ai sensi del titolo VIII, capo I del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276	2 crediti
Consulenza e monitoraggio effettuati da parte degli Organismi paritetici iscritti al repertorio nazionale di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81, con esito positivo	2 crediti
Attività di formazione sulla lingua per lavoratori stranieri	2 crediti

Riconoscimento dell'incentivo da parte della Cassa edile/Edilcassa per avere denunciati nel sistema Casse edili/Edilcassa operai inquadrati al primo livello, in forza da oltre 18 mesi, in numero pari o inferiore a un terzo del totale degli operai in organico	2 crediti
Possesso dei requisiti reputazionali valutati sulla base di indici qualitativi e quantitativi, oggettivi e misurabili, nonché sulla base di accertamenti definitivi, che esprimono l'affidabilità dell'impresa in fase esecutiva, il rispetto della legalità, e degli obiettivi di sostenibilità e responsabilità sociale, di cui all'articolo 109 del decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36	2 crediti
Certificazione del regolamento interno delle società cooperative ai sensi dell'articolo 6 della legge 3 aprile 2001 n. 142	2 crediti

In caso di requisiti costituiti da certificazioni con valenza periodica, l'eventuale perdita del requisito determina la sottrazione dei relativi crediti e l'aggiornamento automatico del punteggio.

In occasione di accessi ispettivi dello stesso Ispettorato o degli altri organi di vigilanza con rilievo ed accertamento di violazioni, oltre alle sanzioni già previste dal D.Lgs. 81/2008, è prevista la decurtazione dei crediti in base alle violazioni accertate,

I crediti, inoltre, potranno essere decurtati per la mancanza o la perdita di requisiti dichiarati inizialmente.

Si riepilogano nella tabella sottostante le principali violazioni e le relative sanzioni e decurtamento crediti.

<b>Violazione commessa/accertata</b>	<b>Decurtazione Crediti/sanzioni</b>

Mancato possesso della patente o crediti inferiori a 15	Sanzione pari al 10% del valore dei lavori commissionati, con un minimo di € 6.000, ed esclusione dai lavori pubblici per almeno 6 mesi
Omessa elaborazione del DVR	5 crediti
Omessa elaborazione del Piano di emergenza ed evacuazione	3 crediti
Omessa formazione e addestramento	2 crediti
Omessa costituzione del servizio di prevenzione e protezione o nomina del relativo responsabile	3 crediti
Omessa elaborazione del piano operativo di sicurezza	3 crediti
Omessa fornitura del dispositivo di protezione individuale contro le cadute dall'alto	2 crediti
Mancanza di protezioni verso il vuoto	3 crediti
Mancata installazione delle armature di sostegno, fatte salve le prescrizioni desumibili dalla relazione tecnica sulla consistenza del terreno	2 crediti
Lavori in prossimità di linee elettriche in assenza di disposizioni organizzative e procedurali idonee a proteggere i lavoratori dai conseguenti rischi	2 crediti
Presenza di conduttori nudi in tensione in assenza di disposizioni organizzative e procedurali idonee a proteggere i lavoratori dai conseguenti rischi	2 crediti

Mancanza di protezione contro i contatti diretti e indiretti (impianto di terra, interruttore magnetotermico, interruttore differenziale)	2 crediti
Omessa vigilanza in ordine alla rimozione o modifica dei dispositivi di sicurezza o di segnalazione o di controllo	2 crediti
Omessa notifica all'organo di vigilanza prima dell'inizio di lavori che possono comportare il rischio di esposizione all'amianto	1 credito
Omessa valutazione dei rischi derivanti dal possibile rinvenimento di ordigni bellici inesplosi ai sensi dell'articolo 28	3 crediti
Omessa valutazione del rischio biologico e da sostanze chimiche	3 crediti
Omessa individuazione delle zone controllate o sorvegliate ai sensi del decreto legislativo 31 luglio 2020, n. 101	3 crediti
Omessa valutazione del rischio di annegamento	2 crediti
Omessa valutazione dei rischi collegati a lavori in pozzi, sterri sotterranei e gallerie	2 crediti
Omessa valutazione dei rischi collegati all'impiego di esplosivi	3 crediti
Omessa formazione dei lavoratori che operano in ambienti confinati o sospetti di inquinamento ai sensi	1 credito



del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 14 settembre 2011, n. 177	
Condotta sanzionata ai sensi dell'articolo 3, comma 3, lettera a), del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73	1 credito
Condotta sanzionata ai sensi dell'articolo 3, comma 3, lettera b), del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73	2 crediti
Condotta sanzionata ai sensi dell'articolo 3, comma 3, lettera c), del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73	3 crediti
Condotta sanzionata ai sensi dell'articolo 3, comma 3-quater, del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73, in aggiunta alle condotte di cui ai numeri 21, 22 e 23	1 credito
Infortunio di lavoratore dipendente dell'impresa, occorso a seguito di violazione delle norme sulla prevenzione degli infortuni sul lavoro di cui al presente decreto, dal quale derivi un'inabilità temporanea assoluta che importi l'astensione dal lavoro per più di 60 giorni	5 crediti
Infortunio di lavoratore dipendente dell'impresa, occorso a seguito di violazione delle norme sulla prevenzione degli infortuni sul lavoro di cui al presente	8 crediti

decreto, che comporti una parziale inabilità permanente al lavoro	
Infortunio di lavoratore dipendente dell'impresa, occorso a seguito di violazione delle norme sulla prevenzione degli infortuni sul lavoro di cui al presente decreto, che comporti un'assoluta inabilità permanente al lavoro	15 crediti
Infortunio mortale di lavoratore dipendente dell'impresa, occorso a seguito di violazione delle norme sulla prevenzione degli infortuni sul lavoro di cui al D.M. 132/2024	20 crediti
Malattia professionale di lavoratore dipendente dell'impresa, derivante dalla violazione delle norme sulla prevenzione degli infortuni sul lavoro di cui al D.M. 132/2024	10 crediti

Se con l'accertamento dell'Ispettorato del Lavoro o di altro organo di vigilanza si constatano più violazioni, i crediti sono decurtati in misura non eccedente al doppio di quella più grave, per un massimo di 40 crediti.

### **PATENTE CON CREDITI INFERIORI A 15**

Qualora la patente sia dotata di meno di 15 crediti l'impresa o il lavoratore autonomo sono impossibilitati ad operare in cantiere, fatto salvo il completamento delle attività oggetto di appalto o subappalto quando le opere eseguite siano pari ad almeno il 30% del valore del contratto.

In caso di mancato rispetto dell'astensione dal cantiere con patente con crediti residui inferiori a 15, sarà comminata una sanzione amministrativa pari al 10% del valore dei lavori affidati, con un minimo di Euro 6.000, nonché l'esclusione dalla partecipazione a lavori pubblici per 6 mesi. La sanzione comminata non è soggetta a procedura di diffida ex. art. 301-bis del D.Lgs. 81/2008. La violazione sarà comunicata all'Autorità Nazionale

Anticorruzione e al Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti per i provvedimenti interdittivi.

Qualora l'impresa abbia subito un decurtamento crediti tale da portare il residuo a meno di 15, sarà possibile procedere al recupero, subordinato alla valutazione di una commissione territoriale composta da rappresentanti dell'Ispettorato e dell'INAIL, in base agli adempimenti violati. Saranno indicate in seguito dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro le modalità di recupero e riaccreditamento.

### **VERIFICA DEL POSSESSO DELLA PATENTE**

La verifica del possesso della patente spetta agli organi competenti quali Ispettorato del Lavoro ed altri organi di controllo, oltre che al committente dei lavori, ovvero l'impresa sub-appaltante o il direttore dei lavori.

Qualora uno di questi ultimi soggetti non abbia verificato il possesso della patente a punti o dell'autocertificazione, è punito con la sanzione pecuniaria da Euro 711,92 fino a 2.562,91.

La mancanza della patente a crediti comporta una sanzione pecuniaria all'impresa pari al 10% del valore dei lavori commissionati, con un minimo di € 6.000, ed esclusione dai lavori pubblici per almeno 6 mesi.

### **REVOCA DELLA PATENTE**

La patente può essere revocata secondo l'art. 27 comma 4 del D.Lgs. 81/2008 *“in caso di dichiarazione non veritiera sulla sussistenza di uno o più requisiti [...] accertata in sede di controllo successivo al rilascio. Decorsi dodici mesi dalla revoca, l'impresa o il lavoratore autonomo può richiedere il rilascio di una nuova patente [...]”*.

Il provvedimento di revoca della patente è adottato dall'Ispettorato del Lavoro, ferme restando le altre conseguenze di carattere sanzionatorio o di altro tipo previste dall'ordinamento, ed è rimesso alla competenza della Direzione Interregionale o alla Direzione Centrale di Vigilanza e Sicurezza sul lavoro qualora siano interessate imprese straniere o localizzate in territori facenti capo alla competenza di più direzioni.

L'adozione del provvedimento di revoca non potrà in ogni caso prescindere da un confronto con l'impresa o con il lavoratore autonomo e da una valutazione in ordine alla gravità dei fatti ai fini della valutazione della revoca.

### **PROVVEDIMENTI CAUTELARI DI SOSPENSIONE DELLA PATENTE**

La patente a crediti può essere sospesa in caso di infortuni da cui derivi la morte del lavoratore o un'inabilità permanente assoluta o parziale, come previsto dal nuovo comma 5 dell'art. 27 del D.Lgs. 81/2008.

Gli Uffici territoriali, prima di adottare il provvedimento di sospensione cautelare, possono chiedere che la Direzione Centrale vigilanza e sicurezza esprima un parere non vincolato sulla proposta di provvedimento.

La sospensione cautelare, emessa dall'Ispettorato del lavoro competente territorialmente, può arrivare fino a 12 mesi.

Avverso tale provvedimento è ammesso il ricorso ai sensi dell'art. 14 comma 14 del D.Lgs. 81/2008, che già disciplina i ricorsi avverso il provvedimento di sospensione dell'attività imprenditoriale.

Il ricorso deve essere proposto entro 30 giorni dalla notifica del provvedimento dalla Direzione Interregionale del lavoro competente in base all'ufficio che ha adottato il provvedimento.

La Direzione Interregionale ha 30 giorni di tempo per esprimersi sul ricorso e la decisione potrà riguardare la correttezza del provvedimento sia sotto il profilo dei presupposti per l'emanazione sia sotto il profilo della durata. Qualora la Direzione non si pronunci entro 30 giorni, il provvedimento perde di efficacia.

Qualora cessi, per qualunque ragione, l'efficacia del provvedimento di sospensione, la competente sede dell'Ispettorato del Lavoro provvede a verificare il ripristino delle condizioni di sicurezza.

## FUSIONI E TRASFORMAZIONI DI IMPRESA – EFFETTI SULLA PATENTE

In caso di fusione dell'impresa, anche per incorporazione, alla persona giuridica risultante dalla fusione è accreditato il punteggio della società titolare della patente recante il maggior numero di crediti, fatto salvo l'aggiornamento dei crediti derivante dal nuovo assetto societario.

Nelle trasformazioni societarie previste dagli artt. 2500 e seguenti del Codice Civile o nel caso di conferimento d'azienda in società da parte dell'imprenditore individuale, il nuovo soggetto giuridico conserva il punteggio della patente del soggetto trasformato o conferente, fatto salvo l'aggiornamento dei crediti derivante dal nuovo assetto societario.

Le previsioni ora indicate, previste dal D.M. 132 del 18/09/2024, saranno implementate successivamente alla prima fase di applicazione dell'obbligo della patente a crediti. Ovviamente le operazioni di fusione e trasformazione di interesse sono quelle avvenute tra e/o con soggetti che abbiano quantomeno già inoltrato la richiesta di rilascio della patente.

# L'Approfondimento

## La circolare 18/E/2024 del 17 settembre 2024

---

### PREMESSA

Entro il 31.10.2024 i contribuenti soggetti "ISA" e forfetari hanno la possibilità di aderire al Concordato Preventivo Biennale ("CPB") che dà la possibilità di definire anticipatamente e concordatamente il reddito imponibile delle annualità 2024 e 2025.

Per i soggetti che applicano il regime forfetario di cui alla Legge 190/2014, il Concordato Preventivo Biennale si applica esclusivamente per l'anno 2024.

Le numerose modifiche intervenute per opera del D.lgs. 13/2024, decreto MEF 14.06.2024 nonché del D.lgs. 108/2024 hanno comportato la necessità di una circolare "accompagnatoria" che l'Agenzia delle Entrate ha emanato il 17.09.2024.

Date le numerose difficoltà che l'istituto del Concordato porta con sé, con la Circolare n. 18/E/2024 l'Agenzia ha voluto fornire altresì alcuni chiarimenti di natura pratica e interpretativa per il buon uso dello strumento.

Si riportano, di seguito, domande e risposte fornite con la Circolare n. 18/E/2024 e un commento esplicativo a termine di ognuna.

### ESERCIZIO DI PIU' ATTIVITA'

Domanda: nel caso in cui il contribuente eserciti due attività, una di impresa ed una di lavoro autonomo, soggette entrambe ad ISA, dovrebbe compilare due diversi modelli di CPB?

Risposta: tenuto conto che, come previsto dall'articolo 7 del decreto CPB, "l'Agenzia delle entrate formula una proposta per la definizione biennale del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o dall'esercizio di arti e professioni", nel caso in cui il contribuente le eserciti entrambe l'Agenzia formulerà due distinte proposte per le due diverse tipologie reddituali a cui il contribuente potrà aderire sia congiuntamente che individualmente.

Commento: si è voluto, pertanto, chiarire che i soggetti che esercitano più di un'attività, non rientranti nella causa di esclusione c.d. multiattività (cod. 7), dovranno presentare una proposta di concordato per entrambe le attività svolte.

## **CAUSE DI ESCLUSIONE ISA**

Domanda: si chiede se, dopo l'accettazione della proposta, qualora si verifichi una causa di esclusione dagli ISA il contribuente sia escluso anche dal CPB.

Risposta: le fattispecie che determinano la cessazione o la decadenza dal CPB sono specificatamente individuate dal decreto CPB. Si osserva che tra esse non vi è l'eventuale insorgenza di una causa di esclusione dalla applicazione degli ISA durante i periodi d'imposta per i quali il contribuente ha aderito alla proposta di CPB. Si deve, pertanto, ritenere che, laddove ricorra una causa di esclusione dalla applicazione degli ISA nelle annualità per le quali il contribuente abbia aderito al CPB, detto regime continuerebbe ad avere efficacia.

Commento: dato che, per il CPB, sono state ben delineate sia le cause ostative che le cause di decadenza, qualora il contribuente le rispetti contemporaneamente egli non decadrà dal CPB, anche se dovesse intervenire (p.e. nel 2024) una causa di esclusione dagli ISA, in quanto entro il 31.10.2024 lo stesso aveva tutti i requisiti per aderire al predetto regime.

## **MODIFICA REGIME DA CASSA A COMPETENZA E VICEVERSA**

Domanda: cosa accade se un contribuente passa dalla contabilità ordinaria a quella semplificata transitando dal regime di competenza a quello di cassa?

Risposta: le fattispecie che determinano la cessazione o la decadenza dal CPB sono specificatamente individuate dal decreto CPB. Si osserva che tra esse non vi è l'eventuale passaggio dal regime di competenza a quello di cassa e viceversa durante i periodi d'imposta per i quali il contribuente ha aderito alla proposta di CPB. Si deve, pertanto, ritenere che, laddove dovesse ricorrere tale fattispecie nelle annualità per le quali il contribuente ha aderito al CPB, lo stesso continuerebbe ad avere efficacia.

Commento: il passaggio dal regime di contabilità per competenza al regime di contabilità per cassa non determina la fuoriuscita dal CPB in quanto la base imponibile per il calcolo delle imposte viene tassata IRPEF per scaglioni in entrambi i casi.

## **LE COMPONENTI STRAORDINARIE DA RETTIFICARE**

Domanda: si chiede conferma che la compilazione dei righi P04 (reddito rilevante ai fini del CPB) e P05 (valore della produzione netta IRAP rilevante ai fini del CPB) del modello CPB

dovrà prendere in considerazione le componenti straordinarie indicate (plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze attive e passive, redditi da partecipazione, etc.) nella misura in cui le medesime assumano rilevanza fiscale.

Risposta: le istruzioni relative ai righe P04 e P05 del modello CPB indicano che in tali righe siano dichiarati rispettivamente:

- nel rigo P04, il reddito di impresa o di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti o professioni relativo al p.i. 2023. In particolare, il reddito di impresa è individuato con riferimento agli articoli 56 del TUIR e, per quanto riguarda i contribuenti soggetti all'imposta sul reddito delle società, alle disposizioni di cui alla Sezione I del Capo II del Titolo II del predetto TUIR ovvero, relativamente alle imprese minori, all'articolo 66 del medesimo TUIR.
- nella determinazione del reddito di impresa non vanno considerate:
  - o le plusvalenze realizzate di cui agli articoli 58, 86 e 87 del TUIR;
  - o le sopravvenienze attive di cui all'articolo 88 del TUIR;
  - o le minusvalenze, sopravvenienze passive e le perdite su crediti di cui all'articolo 101 del TUIR;
  - o gli utili o le perdite derivanti da partecipazioni in soggetti di cui all'articolo 5 del citato testo unico, o in un Gruppo europeo di interesse economico GEIE di cui all'articolo 11, comma 4, del decreto legislativo 23 luglio 1991, n. 240, o derivanti da partecipazioni in società di capitali aderenti al regime di cui all'articolo 115 ovvero all'articolo 116 del citato testo unico, o utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, da società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, del citato testo unico (rilevando, ai fini dell'individuazione di questi ultimi, quanto disposto agli articoli 59 e 89 del medesimo testo unico);
- il reddito di lavoro autonomo è individuato con riferimento all'articolo 54, comma 1 del TUIR. Nella determinazione del reddito di lavoro autonomo non vanno considerate:
  - o le plusvalenze e le minusvalenze di cui al citato articolo 54, commi 1-bis e 1-bis.1 del TUIR;
  - o i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, riferibili all'attività artistica o professionale di cui al comma 1-quater del citato articolo 54 del TUIR;



- i redditi o le quote di redditi relativi a partecipazioni in soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR.
- nel rigo P05, il valore della produzione netta rilevante ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive relativo al periodo d'imposta 2023.
- il valore della produzione netta è individuato con riferimento agli articoli 5, 5-bis, 8 e 10 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Nella determinazione del valore della produzione netta non vanno considerate le componenti già individuate dagli articoli 15 e 16 per la determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito di impresa oggetto di concordato, ove rilevanti ai fini dell'IRAP (plusvalenze, sopravvenienze attive, minusvalenze, sopravvenienze passive, etc.).

Si conferma, pertanto, che le componenti in argomento, considerato quanto previsto dagli articoli 15 e 16 del decreto CPB, sono rilevanti per l'applicazione del CPB nella misura in cui hanno concorso alla determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi o del valore della produzione netta ai fini IRAP.

Commento: le componenti straordinarie da rettificare ai fini della determinazione del base imponibile IRPEF/IRES e del valore della produzione IRAP sono state specificatamente individuate dagli articoli 15 e 16 del decreto CPB. Si deve fare attenzione alla quota fiscale e non a quella civilistica. Qualora le componenti straordinarie abbiano già concorso alla determinazione della base imponibile IRPEF/IRES o del valore della produzione IRAP, le stesse non devono essere nuovamente considerate per il calcolo del reddito di cui al rigo P04 e del valore della produzione di cui al rigo P05. Un caso specifico sono le perdite su crediti che, ai fini IRAP, già vengono stornate dalla determinazione del valore della produzione, in quanto componenti fiscalmente indeducibili.

## **COMPILAZIONE DEL QUADRO P E DEL QUADRO LM**

Domanda: considerata la facoltatività di adesione al CPB, si chiede conferma che sia la compilazione del modello CPB ISA, come pure della Sez. VI del quadro LM persone fisiche sia obbligatoria unicamente per coloro che intendano aderire al CPB.

Risposta: le istruzioni al modello CPB ISA specificano che "Il modello CPB è utilizzato dai soggetti che applicano gli ISA e che intendono aderire alla proposta di concordato". Analogamente le istruzioni alla SEZIONE VI del Quadro LM del Modello REDDITI PF 2024 chiariscono che "La presente sezione deve essere utilizzata dai contribuenti esercenti

attività d'impresa, arti e professioni che applicano il regime forfetario e che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 1, commi dal 54 a 89, della legge n.190 del 23 dicembre 2014 e successive modificazioni, che intendono aderire al Concordato Preventivo di cui all'articolo 23 e ss. del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13.”

Si conferma, pertanto, che tali informazioni dovranno essere compilate solo dai contribuenti interessati a ricevere una proposta di CPB.

Commento: il quadro P del Modello ISA e il quadro LM – sezione VI – del modello REDDITI 2024 PF devono essere compilati esclusivamente dai soggetti che vogliono aderire al CPB. Tutti gli altri soggetti sono esonerati dalla compilazione dei predetti quadri.

## **LA CESSIONE DEL RAMO D'AZIENDA**

Domanda: l'articolo 11 del decreto CPB prevede ulteriori casistiche di “esclusione” dal concordato. Tra queste vi è anche quella in base alla quale sono esclusi “i soggetti che, nel primo periodo d'imposta oggetto di adesione (2024) sono interessati da operazioni di fusione, scissione, conferimento”. Tra le operazioni straordinarie è inclusa la cessione di azienda o ramo di essa?

Risposta: l'articolo 11 del decreto CPB, come già detto nel paragrafo 2.1 della presente circolare, prevede anche che non possano accedere al CPB i soggetti per cui, tra il momento in cui è definita la proposta e le annualità in cui la proposta trova applicazione, intervengano significative modifiche alle caratteristiche strutturali prese in considerazione al momento della proposta di CPB.

Con particolare riferimento alla situazione in cui la società o ente sia stato interessato da operazioni di fusione, scissione, conferimento, il legislatore ha ritenuto che sia venuto meno il diretto collegamento tra la proposta di concordato predisposta nei confronti della società avente determinate caratteristiche e la diversa capacità reddituale conseguente al nuovo assetto economico che contraddistingue la società che ha partecipato all'operazione straordinaria. Tanto premesso, attesa la ratio alla base della scelta legislativa, appare coerente con essa assumere che anche nel caso in cui sia effettuata una cessione di ramo d'azienda ricorra una causa di esclusione dal CPB, attesi i molteplici punti in comune tra la cessione di ramo d'azienda e il conferimento.

Commento: viene, pertanto, confermato che eventuali operazioni straordinarie, tra cui la cessione di azienda o ramo d'azienda, intervenute nel 2024, costituiscono causa di decadenza dal CPB a partire dal periodo d'imposta in cui dette operazioni si verificano.

## **TERMINI PER L'ACCETTAZIONE DELLA PROPOSTA DI CPB**

Domanda: ai fini dell'adesione al CPB, si chiede se il contribuente che abbia già presentato la dichiarazione per il periodo d'imposta 2023 senza accettare la proposta CPB, possa formalizzare successivamente l'adesione all'istituto, presentando una dichiarazione correttiva nei termini entro il 31 ottobre.

Risposta: l'articolo 9, comma 3, del decreto CPB, prevede che per il primo anno di applicazione dell'istituto, il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi previsto dall'articolo 11 del decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, ossia entro il 31 ottobre 2024. Al riguardo si ritiene che nulla osti ad aderire alla proposta di concordato attraverso una dichiarazione correttiva nei termini presentata entro il 31 ottobre 2024, tenuto conto che, per il solo primo anno di applicazione dell'istituto, tale termine coincide con quello previsto per l'adesione al CPB.

Commento: la presentazione di una dichiarazione ordinaria con (o senza) l'adesione alla proposta di CPB può essere seguita dalla presentazione di una dichiarazione "correttiva nei termini" senza (o con) l'adesione al predetto istituto. La eventuale presentazione di una dichiarazione integrativa che rettifica la decisione già presa con la dichiarazione ordinaria non ha effetto sulla scelta già operata.

## **CONTRIBUENTI FORFETARI: LA SOGLIA**

Domanda: l'articolo 2 del decreto ministeriale CPB forfettari prevede che sia formulata una proposta di CPB solo ai soggetti forfettari che nel p.i. 2023 non hanno superato la soglia di 85.000 euro di ricavi/compensi. Chi ha superato tale soglia nel p.i. 2023 può aderire alla proposta CPB prevista per i soggetti ISA per il biennio 2024/2025?

Risposta: l'articolo 2 del decreto ministeriale CPB ISA prevede che sia formulata una proposta di CPB per i contribuenti che, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, hanno applicato gli ISA. Pertanto, in riferimento al quesito posto, il contribuente che nel p.i. 2023 ha superato la soglia prevista per l'applicazione del regime forfettario non può aderire

alla proposta CPB prevista per i soggetti ISA per il biennio 2024/2025 non avendo applicato gli ISA nel p.i. 2023.

Commento: il contribuente in regime forfetario 2023 che applicherà gli ISA nel 2024 (ovvero cambierà la modalità di determinazione della base imponibile IRPEF) non può aderire al CPB in quanto viene meno il requisito che presuppone l'applicazione degli ISA anche per il 2023. Pertanto, in caso di cambio regime tra il 2023 e il 2024 non è aderire al CPB.

### **CONTRIBUENTI ISA 2023**

Domanda: un contribuente esercita due attività non rientranti nel medesimo ISA. Per l'attività non prevalente dichiara ricavi superiori al 30 per cento rispetto all'ammontare totale dei ricavi dichiarati. Ricorrendo tale condizione il contribuente è escluso dall'applicazione degli ISA anche se è tenuto alla presentazione del modello ISA riferito all'attività principale. In questo caso il contribuente può aderire alla proposta CPB prevista per i soggetti ISA per il biennio 2024/2025?

Risposta: l'articolo 2 del decreto ministeriale CPB ISA prevede che sia formulata una proposta di CPB per i contribuenti che, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, hanno applicato gli ISA. Restano pertanto esclusi dal CPB coloro che non hanno applicato gli ISA per il p.i. 2023 pur avendo presentato il relativo modello.

Commento: in presenza della causa di esclusione n. 7 (c.d. multi-attività), nel caso in cui il contribuente realizzi, con l'attività secondaria, ricavi o compensi superiori al 30% del totale dei ricavi o compensi dichiarati, vi è l'obbligo di presentazione del Modello ISA ai soli fini statistici. Pertanto, non rilevando il punteggio di affidabilità fiscale, si è in presenza di una causa di esclusione dagli ISA e, quindi, dal CPB, anche se il contribuente è tenuto alla compilazione del Modello ISA.

### **FORFETARI OLTRE IL PLAFOND**

Domanda: l'articolo 32, comma 1, lettera b-bis), del decreto CPB, prevede che il concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta in cui il contribuente supera il limite dei ricavi di cui all'articolo 1, comma 71, secondo periodo, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, maggiorato del 50 per cento (i.e. 150.000 euro). Nel caso in cui nel corso del p.i. 2024 il contribuente percepisca ricavi o compensi superiori a 100.000 euro ma inferiori a 150.000

euro, potrà optare, per tale annualità d'imposta, per il regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato di cui all'articolo 31 bis del decreto CPB?

Risposta: nel caso rappresentato la risposta è positiva poiché la previsione di cui alla lettera b-bis all'articolo 32, comma 1 del decreto CPB, ove si verificano le condizioni dalla stessa previste, consente, anche laddove il regime forfetario cessa di avere applicazione per il superamento del limite di ricavi/compensi, di applicare le disposizioni correlate all'istituto del CPB compresa quella di cui all'articolo 31 bis del decreto CPB.

Commento: il CPB cessa a partire dal periodo d'imposta in cui il contribuente realizza un volume di ricavi e/o compensi superiore alla soglia prevista maggiorata del 50% (per i contribuenti forfetari pari a 150.000 euro). Pertanto, in caso di realizzo di un volume di ricavi e/o compensi superiore a 100.000 euro ma inferiore a 150.000 euro, il contribuente fuoriesce dal regime forfetario in corso d'anno ma non decade dal CPB.

## **ASSENZA DI DEBITI**

Domanda: la condizione relativa all'assenza di debiti tributari d'importo complessivamente pari o superiori a 5.000 euro, nel caso in cui sia interessata ad accedere al CPB una società, deve essere rispettata anche dai relativi soci?

Risposta: l'articolo 10, comma 2, del decreto CPB prevede che possono accedere al CPB i contribuenti che, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, non hanno debiti per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate o debiti contributivi. Tale disposizione non prevede l'estensione del rispetto di tale condizione ai soci delle società eventualmente interessate al CPB.

Commento: la causa ostativa al CPB riguardo la presenza di debiti tributari e contributivi superiori a 5.000 al 31.12.2023 e non ancora estinti entro il 31.10.2024 riguarda solamente il contribuente direttamente interessato dalla proposta di concordato. Pertanto, anche in caso di una società trasparente, sarà la società medesima a verificare la presenza o meno di eventuali debiti scaduti di natura tributaria e contributiva, a nulla rilevando ai fini dell'accesso al CPB i debiti eventualmente scaduti dei soci.

## **IMPOSTA SOSTITUTIVA SU REDDITO ECCELENTE**

Domanda: l'articolo 20 bis del decreto CPB prevede, per i periodi d'imposta oggetto del concordato, la possibilità di assoggettare la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, a una imposta sostitutiva delle imposte sul reddito e delle relative addizionali. Si chiede se, nei confronti di un contribuente persona fisica, la quota di reddito assoggettato a imposta sostitutiva sia esclusa dalla base di calcolo per determinare le aliquote progressive da applicare all'eventuale quota di reddito tassato ordinariamente, come già precisato nella circolare dell'Agenzia delle entrate del 28 giugno 2023, n. 18, con cui sono stati forniti chiarimenti in merito al regime agevolativo opzionale della flat tax incrementale.

Risposta: la risposta al caso rappresentato è positiva. Si ritiene infatti che nei confronti di un contribuente persona fisica che scelga di assoggettare a imposta sostitutiva la parte eccedente di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, si possano estendere le conclusioni già individuate nella circolare dell'Agenzia delle entrate del 28 giugno 2023, n. 18, riguardante il regime agevolativo opzionale della flat tax incrementale. In particolare, coerentemente con quanto già precisato nella circolare richiamata, si ritiene che la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, qualora venga assoggettata a imposta sostitutiva, sia esclusa dalla base di calcolo per determinare le aliquote progressive da applicare all'eventuale quota di reddito tassato ordinariamente.

Commento: nel caso in cui un contribuente decida di optare per la tassazione sostitutiva sulla base delle aliquote individuate dal Legislatore con riferimento al punteggio ISA 2023, la quota di reddito ivi tassata non dovrà essere inclusa in quella che è soggetta alle aliquote ordinarie IRPEF/IRES. Pertanto, vi sarà una base imponibile ai fini dell'imposta sostitutiva e una base imponibile ai fini IRPEF. La sommatoria delle due basi imponibili determina il reddito totale.

## **ACCONTI D'IMPOSTA 2024 – SOGGETTI TRASPARENTI**

Domanda: l'articolo 20 del decreto CPB stabilisce che in caso di acconto determinato con il cd "metodo storico", è dovuta una maggiorazione sulla differenza, se positiva, tra il reddito

concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo precedente, rettificato secondo quanto previsto dagli articoli 15 e 16 del decreto.

Al riguardo si chiede se in caso di adesione da parte di società o associazioni di cui agli articoli 5, 115 e 116 TUIR la maggiorazione debba essere versata pro quota da parte dei singoli soci o associati.

Risposta: si conferma che, nell'ipotesi in argomento, la maggiorazione debba essere versata pro quota dai singoli soci o associati.

Commento: nel caso di una società trasparente, di cui agli articoli 5, 115 e 116 TUIR, la maggiorazione del secondo acconto prevista nel caso di adesione al CPB con metodo storico di determinazione degli acconti, dovrà essere versata dai relativi soci pro-quota.

### **IMPOSTA SOSTITUTIVA – SOGGETTI TRASPARENTI**

Domanda: l'articolo 20-bis del decreto CPB prevede la possibilità di applicare un'imposta sostitutiva sulla parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente, rettificato secondo quanto disposto dagli articoli 15 e 16.

Al riguardo si chiede se in caso di adesione da parte di società o associazioni di cui agli articoli 5, 115 e 116 TUIR l'imposta sostitutiva debba essere versata pro quota dai singoli soci o associati.

Risposta: nel caso descritto l'imposta sostitutiva – se si effettua l'opzione - è versata pro quota dai singoli soci o associati.

Commento: come precedentemente analizzato, anche nel caso di opzione per l'imposta sostitutiva, i soci di società trasparenti ai sensi degli articoli 5, 115 e 116 TUIR dovranno effettuare i versamenti pro-quota.

### **DIFFERENZIALE DA ASSOGGETTARE A IMPOSTA SOSTITUTIVA**

Domanda: l'articolo 20-bis del decreto CPB prevede che “per i periodi d'imposta oggetto del concordato, i contribuenti che aderiscono alla proposta dell'Agenzia delle entrate possono assoggettare la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo



d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, rettificato secondo quanto disposto dagli articoli 15 e 16, a una imposta sostitutiva delle imposte sul reddito”.

Si chiede se, per i contribuenti tenuti all'applicazione degli ISA, il calcolo del differenziale assoggettabile ad imposta sostitutiva è rappresentato dalla differenza tra i seguenti valori presenti nel modello CPB 2024/2025:

- rigo P06 del modello CPB (reddito d'impresa/lavoro autonomo concordato 2024);
- rigo P04 del modello CPB (reddito d'impresa/lavoro autonomo 2023).

Ciò in quanto i valori oggetto di tale confronto risultano entrambi depurati dalle poste straordinarie e quindi omogenei.

Risposta: la maggiorazione può essere determinata come differenza tra l'importo dichiarato nel rigo P06 e quello dichiarato nel rigo P04 del modello CPB 2024/2025. Per maggiore chiarezza è opportuno ricordare che i valori presenti nei rigi P04 e P06 del modello CPB 2024/2025 risultano indicati già al netto delle poste straordinarie ex artt.15 e 16, del decreto CPB, senza dunque la necessità, ai fini del calcolo del differenziale, di effettuare modifiche a tali importi.

Commento: per la determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta sostitutiva, va considerata la differenza fra il reddito indicato a rigo P06 e quello indicato a P04, quest'ultimo già depurato delle componenti straordinarie.

### **IMPOSTA SOSTITUTIVA E VOTO ISA 2023**

Domanda: ai fini della scelta dell'aliquota applicabile per l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 20-bis del decreto CPB, si chiede se il voto ISA da prendere in considerazione sia quello riferito al singolo periodo 2023 e non anche quello calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità per i periodi d'imposta 2022 e 2023.

Risposta: si conferma che, stante il tenore letterale dell'articolo 20-bis, il punteggio è quello determinato in esito all'applicazione degli ISA per il p.i. 2023.

Commento: ai fini della determinazione dell'aliquota fiscale per l'imposta sostitutiva (10%-12%-15%) si tiene conto del punteggio ISA 2023. In funzione di tale punteggio, si determina, quindi, l'aliquota dell'imposta sostitutiva.



## **COMPENSAZIONE PERDITE DI PERIODO**

Domanda: la compensazione delle perdite ai fini del CPB è regolata dall'articolo 16 del decreto CPB. In particolare, il comma 3 stabilisce che è possibile compensare il reddito d'impresa concordato con le perdite fiscali conseguite dal contribuente nei periodi di imposta precedenti, ai sensi degli artt. 8 e 84 TUIR.

Al riguardo si chiede se la stessa possibilità riguarda le perdite d'impresa eventualmente conseguite nel medesimo periodo d'imposta derivanti da partecipazioni in società trasparenti dichiarate nel quadro RH del modello REDDITI.

Risposta: al riguardo si rappresenta che il comma 4 dell'articolo 16 del decreto CPB prevede, tra l'altro, che "Fermo restando quanto previsto nei periodi precedenti (ndr. il reddito assoggettato a imposizione non può essere inferiore a 2.000 euro), il contribuente può computare in diminuzione le perdite fiscali, determinate ai sensi del comma 2 e conseguite nei periodi d'imposta oggetto del concordato, dai redditi relativi ai medesimi periodi d'imposta e a quelli successivi secondo le disposizioni di cui agli articoli 8 e 84 del testo unico delle imposte sui redditi."

Tanto premesso, si conferma che le perdite d'impresa eventualmente conseguite nel medesimo periodo d'imposta oggetto di concordato derivanti da partecipazioni in società trasparenti dichiarate nel quadro RH, possono essere dedotte dal reddito d'impresa concordato fermo restando che il reddito assoggettato a imposizione non può essere inferiore a 2.000 euro.

Commento: il reddito imponibile ai fini fiscali determinato al rigo P06 può essere ulteriormente depurato delle perdite fiscali conseguite nel medesimo periodo d'imposta e derivanti da partecipazioni in società di cui all'articolo 5 nonché 115 e 116 TUIR. Un caso specifico, sono le perdite derivanti da società di persone che vengono evidenziate nel quadro RH del Modello REDDITI 2024 PF. Allo stesso modo, possono essere portate in diminuzione del reddito le perdite conseguite dal contribuente nei periodi precedenti il 2024.

## **COMPENSAZIONE PERDITE IN CASO DI OPZIONE PER L'IMPOSTA SOSTITUTIVA**

Domanda: si chiede se la compensazione delle perdite pregresse e di periodo possa essere eseguita solo sulla parte di reddito concordato che residua dopo la decurtazione dell'ammontare assoggettato a imposta sostitutiva oppure se possa essere effettuata

sull'intero importo del reddito concordato, riducendo anche il differenziale da assoggettare ad imposta sostitutiva.

Risposta: l'articolo 20-bis del decreto CPB prevede che per i periodi d'imposta oggetto del concordato i contribuenti che aderiscono alla proposta dell'Agenzia delle entrate possono assoggettare a una imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, rettificato secondo quanto disposto dagli articoli 15 e 16. Il contribuente che decide di optare per l'imposta sostitutiva potrà calcolarla facendo riferimento esclusivamente all'eccedenza tra reddito concordato e reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, a nulla rilevando le perdite pregresse o di periodo.

Commento: qualora il contribuente decida di optare per l'imposizione sostitutiva con le aliquote già previste in funzione del punteggio ISA 2023, egli dovrà calcolare l'imposta sostitutiva sulla differenza fra reddito di cui al rigo P06 e reddito di cui al rigo P04, non potendo diminuire tale base imponibile delle perdite conseguite nei periodi precedenti. L'eventuale eccedenza di reddito tassabile con le aliquote IRPEF/IRES ordinarie potrà essere diminuita delle perdite pregresse, secondo quanto prescritto dagli articoli 8 e 84 TUIR.

## **ACCONTO PREVISIONALE 2024**

Domanda: gli articoli 20 e 31 del decreto CPB stabiliscono che in caso di acconto determinato con il cd "metodo previsionale", l'importo dovuto è determinato tenendo conto dei redditi e del valore della produzione netta concordati. Al riguardo, si chiede conferma che, nel calcolo dell'acconto si debba tener conto delle aliquote ordinariamente previste per la determinazione delle imposte sui redditi.

Risposta: la risposta è positiva. Si conferma che nella determinazione dell'acconto con il cd "metodo previsionale" si deve tener conto delle aliquote ordinariamente previste per la determinazione delle imposte sui redditi.

Commento: per i soggetti che optano per il metodo previsionale di determinazione degli acconti, si dovrà tenere conto delle aliquote ordinarie IRPEF/IRES. In particolare, il contribuente dovrà versare il secondo acconto prendendo a riferimento il reddito indicato a rigo P06.

## Le prossime scadenze



16 ottobre 2024

### **REDDITI 2024**

Termine di versamento della rata per i contribuenti che hanno scelto di rateizzare le imposte e i contributi dovuti.

### **DIVIDENDI**

Termine entro cui versare le ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente e deliberati dal 1.07.1998, nonché delle ritenute sui dividendi in natura versate dai soci nello stesso periodo.

### **IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione iva del mese precedente e versare eventualmente l'imposta a debito.

25 ottobre 2024

### **MODELLO 730**

Il contribuente può presentare al Caf o al professionista abilitato la dichiarazione 730 integrativa.

### **ELENCHI INSTRASTAT**

Termine per la presentazione telematica degli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese/trimestre precedente.