



Senato della Repubblica

6^a Commissione Finanze e Tesoro

Audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate

Avv. Ernesto Maria Ruffini

Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39

«Misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali di cui agli articoli 119 e 119-ter del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, altre misure urgenti in materia fiscale e connesse a eventi eccezionali, nonché relative all'amministrazione finanziaria»

A.S. 1092

Roma, 16 aprile 2024

Sommario

Premessa	3
1. Modifiche alla disciplina in materia di opzioni per la cessione dei crediti o per lo sconto in fattura.....	3
2. Modifiche alla disciplina in materia di remissione <i>in bonis</i>	9
3. Disposizioni in materia di trasmissione dei dati relativi alle spese agevolabili fiscalmente .	10
4. Disposizioni in materia di utilizzabilità dei crediti da <i>bonus</i> edilizi	12
5. Disposizioni in materia di compensazioni di crediti fiscali	13
6. Presidi anti-frode in materia di cessione dei crediti ACE	15
7. Misure per il monitoraggio di transizione 4.0	17
8. Disposizioni urgenti in materia fiscale.....	18
9. Disposizioni in materia di Amministrazione finanziaria	21

Premessa

Signor Presidente, Onorevoli Commissari,

ringrazio, innanzitutto, per l'opportunità concessa all'Agenzia delle entrate di fornire il proprio contributo in merito ai contenuti del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39 (c.d. **“decreto Agevolazioni”**), attualmente in corso di conversione, che ha introdotto disposizioni di carattere fiscale che a vario titolo interessano l'attività dell'Agenzia delle entrate.

Il decreto-legge è articolato in due capi, a ognuno dei quali corrisponde un'area tematica: il **Capo I (articoli da 1 a 6)**, rubricato «*Disposizioni urgenti in materia di agevolazioni fiscali*», e il **Capo II (articoli da 7 a 10)**, rubricato «*Ulteriori disposizioni urgenti di natura fiscale e in materia di Amministrazione finanziaria*».

1. Modifiche alla disciplina in materia di opzioni per la cessione dei crediti o per lo sconto in fattura (articolo 1)

L'**articolo 1** del decreto Agevolazioni modifica la disciplina delle opzioni per la cessione dei crediti e lo sconto in fattura, restringendo ulteriormente, rispetto a quanto già operato dal legislatore con il decreto-legge 16 febbraio 2023, n. 11¹, le ipotesi in cui tali opzioni possono essere esercitate.

Sul punto, si rammenta che l'**articolo 2** del d.l. n. 11 del 2023 ha disposto un generale divieto, a far data dal **17 febbraio 2023** (data della sua entrata in vigore), **dell'esercizio delle opzioni relative allo sconto in fattura o alla cessione del credito** di cui all'**articolo 121** del decreto Rilancio² in relazione agli **interventi edilizi** agevolabili in base alla normativa esistente³, prevedendo, allo

¹ Convertito, con modificazioni, dalla legge 11 aprile 2023, n. 38.

² Decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (c.d. decreto Rilancio).

³ Si tratta dei seguenti interventi:

- relativi al recupero del patrimonio edilizio di cui all'**articolo 16-bis**, comma 1, lettere a), b) e d), del testo unico delle imposte sui redditi;
- in materia di efficienza energetica di cui all'**articolo 14** del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 e di cui ai commi 1 e 2 dell'**articolo 119** del decreto Rilancio;
- di adozione di misure antisismiche di cui all'**articolo 16**, commi da 1-bis a 1-septies, del d.l. n. 63 del 2013, e di cui al comma 4 del citato articolo 119;

stesso tempo, una serie di deroghe a tale divieto. Quanto a queste ultime, la possibilità di continuare a esercitare le opzioni di cessione del credito e sconto in fattura è stata mantenuta in relazione agli interventi per i quali, prima del 17 febbraio 2023, risultavano presentati i titoli abilitativi ovvero erano iniziati i lavori. Con maggiore dettaglio, sono esclusi dal “blocco” delle cessioni e dello sconto in fattura disposto dal d.l. n. 11 del 2023:

- gli interventi agevolabili con il *Superbonus* in base all'articolo 119 del decreto Rilancio, per i quali, in data antecedente al 17 febbraio 2023, risult:
 - presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), qualora gli interventi siano diversi da quelli effettuati dai condomini;
 - adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risult presentata la CILA, qualora gli interventi siano effettuati dai condomini;
 - presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo in relazione agli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici;
- gli interventi diversi da quelli agevolabili con il *Superbonus* per i quali, in data antecedente al 17 febbraio 2023:
 - risult presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;
 - laddove non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, siano già iniziati i lavori, oppure, nel caso in cui non siano ancora iniziati, sia stato già stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori;
 - risult presentata la richiesta di titolo abilitativo per l'esecuzione dei lavori edili, con riguardo alle agevolazioni per la realizzazione di autorimesse o posti auto⁴, per l'acquisto di unità immobiliari facenti parte di fabbricati interamente ristrutturati⁵ e per l'acquisto di case antismistiche⁶.

-
- di recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, commi 219 e 220, della legge 27 dicembre 2019, n. 160;
 - di installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h) del testo unico delle imposte sui redditi, ivi compresi gli interventi di cui ai commi 5 e 6 del citato articolo 119;
 - di installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-ter del d.l. n. 63 del 2013, e di cui al comma 8 del menzionato articolo 119;
 - di superamento ed eliminazione di barriere architettoniche di cui all'articolo 119-ter del decreto Rilancio.

⁴ Di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera d), del testo unico delle imposte sui redditi.

⁵ Di cui all'articolo 16-bis, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi.

⁶ Di cui all'articolo 16, comma 1-septies, del d.l. n. 63 del 2013.

Oltre a quelle appena richiamate, sempre il d.l. n. 11 del 2023 **ha previsto altre deroghe specifiche al divieto di esercizio delle opzioni**⁷, al ricorrere di alcuni presupposti di carattere oggettivo (riguardanti gli immobili oggetto dei lavori) e soggettivo (riguardanti i soggetti che effettuano gli interventi). In virtù di tali ulteriori deroghe, l'esercizio delle opzioni in argomento è stato consentito per:

- gli interventi agevolabili con il *Superbonus* e con *bonus* diversi dal *Superbonus* eseguiti dai seguenti soggetti, qualora già costituiti alla data del 17 febbraio 2023:
 - **istituti autonomi case popolari** (IACP) nonché gli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di *in house providing* per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica⁸;
 - **cooperative di abitazione a proprietà indivisa**, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci⁹;
 - organizzazioni non lucrative di utilità sociale (**ONLUS**)¹⁰, organizzazioni di volontariato (**ODV**)¹¹ e associazioni di promozione sociale (**APS**)¹²¹³;
- gli interventi agevolabili con il *Superbonus* effettuati in relazione a **immobili danneggiati dagli eventi sismici** verificatisi a far data dal 1° aprile 2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, nonché in relazione a immobili danneggiati dagli **eventi meteorologici** verificatisi a partire dal 15 settembre 2022 per i quali sia stato dichiarato lo stato di emergenza¹⁴, situati nei territori della regione Marche;
- gli interventi di superamento ed **eliminazione di barriere architettoniche** di cui all'articolo 119-ter del decreto Rilancio.

In tale contesto, è intervenuto, da ultimo, l'**articolo 1** del decreto Agevolazioni, ridefinendo il **perimetro di operatività delle sopra elencate deroghe, nei termini che seguono:**

⁷ In particolare, tali deroghe sono state previste all'articolo 2, commi 3-*bis* e 3-*quater*, del d.l. n. 11 del 2023.

⁸ Articolo 119, comma 9, lettera c), del decreto Rilancio.

⁹ Articolo 119, comma 9, lettera d), del decreto Rilancio.

¹⁰ Di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

¹¹ Iscritte nei registri di cui all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266.

¹² Iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383.

¹³ Articolo 119, comma 9, lettera d-*bis*), del decreto Rilancio.

¹⁴ Con le deliberazioni del Consiglio dei ministri del 16 settembre 2022 e del 19 ottobre 2022.

- a partire dal 30 marzo 2024 (data dell'entrata in vigore del decreto Agevolazioni)¹⁵ non è più prevista una deroga di carattere soggettivo al divieto di esercitare le opzioni dello sconto in fattura e della cessione del credito per le IACP, le cooperative di abitazione a proprietà indivisa, le ONLUS, le ODV e APS (**comma 1, lettera a**);
- è consentita¹⁶ l'opzione per la cessione o lo sconto in fattura solo per gli interventi in materia di *Superbonus* realizzati su immobili danneggiati da eventi sismici verificatisi il 6 aprile 2009 e da quelli accaduti a partire dal 24 agosto 2016 nelle regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria; peraltro, l'esercizio delle opzioni, in questo caso, è possibile solo fino a esaurimento dei fondi disponibili¹⁷ ed è demandato al Commissario straordinario¹⁸ il compito di assicurare il rispetto del citato limite di spesa (**comma 1, lettere b e c**).

Dopo aver modificato le deroghe al generale divieto di cessione o sconto in fattura, l'**articolo 1** del decreto Agevolazioni, ai **commi 2 e 3, prevede un regime transitorio** con lo scopo di tutelare i contribuenti che avevano già programmato gli interventi edilizi agevolabili e avviato la relativa istruttoria facendo affidamento sulla possibilità di ottenere lo sconto in fattura ovvero di cedere il credito.

A tal fine, il **comma 2** stabilisce che le **disposizioni più favorevoli**¹⁹ continuano a poter essere applicate in relazione a interventi per i quali, in data precedente al **30 marzo 2024**:

- risultati presentata la **comunicazione di inizio lavori asseverata** (CILA) se gli interventi rientrano nel *Superbonus* e sono diversi da quelli effettuati dai condomini;
- risultati adottata la **delibera assembleare** che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risultati presentata la **comunicazione di inizio lavori asseverata** (CILA), se gli interventi rientrano nel *Superbonus* e sono effettuati dai condomini;
- risultati presentata l'**istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo**, se gli interventi rientrano nel *Superbonus* e comportano la demolizione e la ricostruzione degli edifici;
- risultati presentata la **richiesta del titolo abilitativo**, ove necessario, se gli interventi sono diversi dal *Superbonus*;

¹⁵ Per effetto della soppressione del primo periodo del comma 3-bis dell'articolo 2 del d.l. n. 11 del 2023.

¹⁶ Per effetto dell'abrogazione del comma 3-quater dell'articolo 2 del d.l. n. 11 del 2023 e la contestuale introduzione del comma 3-ter.1.

¹⁷ Pari a 400 milioni di euro per l'anno 2024, dei quali 70 milioni per gli eventi sismici verificatisi il 6 aprile 2009.

¹⁸ Si tratta, nello specifico, del Commissario straordinario del Governo per la riparazione, la ricostruzione, l'assistenza alla popolazione e la ripresa economica dei territori delle regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria interessati dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 24 agosto 2016, nominato ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 11 gennaio 2023, n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 10 marzo 2023, n. 21.

¹⁹ Precedentemente fissate dal soppresso primo periodo dell'articolo 2, comma 3-bis, del d.l. n. 11 del 2023.

- siano già iniziati i lavori oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un **acconto sul prezzo**, se gli interventi sono diversi dal *Superbonus* e per i medesimi non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo.

In buona sostanza, la disposizione fa sì che, **qualora sussistano i presupposti appena elencati** (nonché, chiaramente, le altre condizioni formali e sostanziali previste dalla legge per poter fruire delle agevolazioni in esame), gli IACP, le cooperative di abitazione a proprietà indivisa, le ONLUS, le ODV e le APS, se già costituiti alla data del 17 febbraio 2023, **possano continuare a optare per la cessione del credito o lo sconto in fattura in luogo della detrazione**.

Analogamente, al ricorrere dei medesimi presupposti, il **comma 3** dell'articolo 1 prevede che anche per gli interventi su immobili danneggiati dagli eventi sismici o metereologici permane l'opzione per la cessione del credito e lo sconto in fattura²⁰.

L'**articolo 1, comma 4**, del decreto Agevolazioni limita, inoltre, la possibilità di optare per la cessione del credito o lo sconto in fattura con riferimento agli interventi di **superamento ed eliminazione di barriere architettoniche**. Rispetto a tali interventi, per i quali la possibilità di esercizio delle opzioni non era stata limitata in prima battuta dal d.l. n. 11 del 2023, si è già registrato un intervento restrittivo da parte del legislatore con l'articolo 3 del decreto-legge 29 dicembre 2023, n. 212²¹, alla luce del quale le opzioni di cessione e sconto in fattura sono state ammesse:

- solo in relazione alle spese sostenute fino al 31 dicembre 2023;
- anche in relazione a spese successive al 31 dicembre 2023, se sostenute da:
 - condomini, in relazione a interventi su parti comuni di edifici a prevalente destinazione abitativa;
 - persone fisiche in relazione a interventi su edifici unifamiliari o unità abitative site in edifici plurifamiliari, a condizione che il contribuente sia titolare di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare, che la stessa unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale e che:

²⁰ Si tratta, in particolare, di interventi che non rientrano nelle deroghe del nuovo comma 3-ter.1 e che, in virtù dell'abrogazione del comma 3-quater dell'articolo 2 del d.l. n. 11 del 2023, non potrebbero più beneficiare dell'esercizio delle opzioni per la cessione del credito o lo sconto in fattura; per tali interventi continuano ad applicarsi le disposizioni dell'abrogato comma 3-quater.

²¹ Convertito con modificazioni dalla legge 22 febbraio 2024, n. 17.

- a) il contribuente abbia un reddito di riferimento²² non superiore a 15.000 euro;
- b) oppure nel nucleo familiare del contribuente sia presente un soggetto in condizioni di disabilità²³.

Per esigenze di tutela dell'affidamento dei contribuenti, il d.l. n. 212 del 2023 ha, inoltre, previsto che con riguardo agli interventi per i quali, in data antecedente al 30 dicembre 2023, sia già stato presentato il titolo abilitativo, ovvero siano iniziati i lavori o sia stato stipulato un accordo di fornitura e versato un acconto, non trova applicazione la limitazione dell'esercizio delle opzioni di cessione e sconto in fattura.

Con l'entrata in vigore dell'**articolo 1, comma 4**, del decreto Agevolazioni, l'esercizio delle richiamate opzioni in relazione agli interventi **volti al superamento ed eliminazione di barriere architettoniche risulta oggi ammesso solo per le spese sostenute fino al 30 marzo 2024** da:

- **condomini**, in relazione a interventi su parti comuni di edifici a prevalente destinazione abitativa;
- **persone fisiche**, in relazione a interventi su edifici unifamiliari o unità abitative site in edifici plurifamiliari, a condizione che il **contribuente sia titolare di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare**, che la stessa unità immobiliare sia adibita ad **abitazione principale** e che il contribuente abbia un **reddito di riferimento non superiore a 15.000 euro**²⁴. Il requisito reddituale sopra menzionato non si applica se nel nucleo familiare del contribuente è presente un soggetto in condizioni di disabilità²⁵.

Con riferimento, invece, alle spese sostenute successivamente alla data del **30 marzo 2024**, le opzioni restano esercitabili solo **limitatamente ai citati interventi** per i quali, in data antecedente al 30 marzo 2024:

- risulti presentata la **richiesta del titolo abilitativo**;

²² Determinato ai sensi dell'articolo 119, comma 8-bis.1, del decreto Rilancio, in base al quale «il reddito di riferimento è calcolato dividendo la somma dei redditi complessivi posseduti, nell'anno precedente quello di sostenimento della spesa, dal contribuente, dal coniuge del contribuente, dal soggetto legato da unione civile o convivente se presente nel suo nucleo familiare, e dai familiari, diversi dal coniuge o dal soggetto legato da unione civile, di cui all'articolo 12 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, presenti nel suo nucleo familiare, che nell'anno precedente quello di sostenimento della spesa si sono trovati nelle condizioni previste nel comma 2 del medesimo articolo 12, per un numero di parti determinato secondo la Tabella 1-bis, allegata al presente decreto».

²³ Accertata ai sensi dell'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104.

²⁴ Determinato ai sensi dell'articolo 119, comma 8-bis.1, del decreto Rilancio.

²⁵ Accertata ai sensi dell'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104.

- laddove non prescritta la presentazione di un titolo abilitativo, siano già **iniziat i lavori** oppure, in caso di lavori ancora non iniziati, sia già stato stipulato **un accordo vincolante** tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato **versato un acconto sul prezzo**.

Infine, l'**articolo 1, comma 5**, del decreto Agevolazioni, con una disposizione di chiusura, **vieta l'esercizio delle opzioni dello sconto in fattura e della cessione del credito** in relazione agli interventi agevolabili con il *Superbonus* o con altri *bonus* edilizi per i quali, pur essendosi verificati al 17 febbraio 2023 i presupposti che consentono l'esercizio di tali opzioni²⁶, **al 30 marzo 2024 non risulti sostenuta alcuna spesa**, documentata da fattura, per lavori già effettuati.

2. Modifiche alla disciplina in materia di remissione *in bonis* (articolo 2)

L'**articolo 2, comma 1**, del decreto Agevolazioni prevede che la disciplina della **remissione in bonis**²⁷ **non si applica** in relazione **all'adempimento dell'obbligo di comunicazione** previsto per l'esercizio dell'opzione per la cessione dei crediti o per lo sconto in fattura.

²⁶ In base all'articolo 2, comma 2, lettere a), b) e c), primo periodo, e comma 3, lettere a) e b), del d.l. n. 11 del 2023, si tratta:

- degli interventi agevolabili con il *Superbonus* per i quali, in data antecedente al 17 febbraio 2023, risulti:
 - presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), qualora gli interventi siano diversi da quelli effettuati dai condomini;
 - adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la CILA, qualora gli interventi siano effettuati dai condomini;
 - presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo in relazione agli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici;
- degli interventi diversi da quelli agevolabili con il *Superbonus* per i quali, in data antecedente al 17 febbraio 2023:
 - risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;
 - laddove non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, siano già iniziati i lavori, oppure, nel caso in cui non siano ancora iniziati, sia stato già stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori.

²⁷ Di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, in base al quale la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali che sono subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa nei casi in cui la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza, nei casi in cui il contribuente:

- abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;
- effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- versi contestualmente l'importo di 250 euro, pari alla misura minima della sanzione prevista dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

L'**articolo 2, comma 2**, del decreto Agevolazioni stabilisce, inoltre, un **termine finale** per l'invio della **comunicazione di cessione del credito o di sconto in fattura in sostituzione** di quella già trasmessa.

In particolare, la norma prevede la possibilità di effettuare **entro il 4 aprile 2024** la **sostituzione delle comunicazioni di esercizio dell'opzione** per la cessione dei crediti o per lo sconto in fattura, relative alle **spese** sostenute nell'**anno 2023** e alle **cessioni delle rate residue non fruite** delle detrazioni riferite alle spese sostenute negli **anni 2020, 2021 e 2022**, inviate dal 1° al 4 aprile 2024.

Tale disposizione consente la tempestiva acquisizione delle informazioni necessarie per il monitoraggio dell'ammontare dei crediti derivanti dalle opzioni per lo sconto in fattura e per la cessione del credito esercitate in relazione ai *bonus* edili.

3. Disposizioni in materia di trasmissione dei dati relativi alle spese agevolabili fiscalmente (articolo 3)

L'**articolo 3** del decreto Agevolazioni, ai fini di monitoraggio della spesa pubblica, introduce l'**obbligo** per taluni soggetti, che si avvalgono del **Superbonus** per interventi di efficientamento energetico o per interventi antisismici, di **trasmettere**, rispettivamente, all'**ENEA** e al Portale nazionale delle classificazioni sismiche, gestito dal Dipartimento Casa Italia della Presidenza del Consiglio dei ministri, alcune **informazioni**, specificamente individuate dalla norma, relative ai menzionati interventi.

L'**articolo 3, comma 1**, disciplina la **trasmissione** all'**ENEA** dei **dati** afferenti i lavori di **efficientamento energetico** rientranti nella disciplina del *Superbonus*²⁸. Nello specifico, la norma prevede che, ad integrazione dei dati da fornire all'**ENEA** alla conclusione dei lavori²⁹, sia necessario comunicare:

- i **dati catastali** relativi all'immobile oggetto degli interventi;
- l'ammontare delle **spese sostenute** nell'**anno 2024** alla data del **30 marzo 2024** e di quelle che prevedibilmente saranno sostenute **successivamente** a tale data negli anni 2024 e 2025;
- le percentuali delle detrazioni spettanti in relazione alle spese di cui al punto precedente.

²⁸ Di cui all'articolo 119 del decreto Rilancio.

²⁹ Ai sensi dell'articolo 16, comma 2-bis, del d.l. n. 63 del 2013.

L'**articolo 3, comma 2**, invece, regolamenta l'**obbligo di trasmissione al Portale nazionale delle classificazioni sismiche** di alcuni specifici dati per gli **interventi antisismici** agevolabili in base al citato articolo 119. Si tratta, nello specifico, delle informazioni relative:

- ai **dati catastali** relativi all'immobile oggetto degli interventi;
- all'ammontare delle **spese sostenute nell'anno 2024** alla data del **30 marzo 2024** e di quelle che si prevede di sostenere **successivamente** a tale data nel corso del 2024 e 2025;
- alle percentuali delle detrazioni spettanti in relazione alle spese di cui al punto precedente.

L'**articolo 3, comma 3**, individua la platea dei **contribuenti** tenuti alla trasmissione dei dati di cui ai commi 1 e 2, ossia i soggetti che:

- entro il 31 dicembre 2023 hanno presentato la comunicazione di inizio lavori asseverata³⁰ ovvero l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo previsto per la demolizione e la ricostruzione degli edifici, e che alla stessa data non hanno concluso i lavori;
- hanno presentato la comunicazione di inizio lavori asseverata³¹ ovvero l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo previsto per la demolizione e la ricostruzione degli edifici, a partire dal 1° gennaio 2024.

L'**articolo 3, comma 4**, demanda ad un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da adottare entro 60 giorni dall'entrata in vigore del decreto Agevolazioni, l'individuazione del contenuto, delle modalità o dei termini delle comunicazioni previste dall'articolo in esame.

L'**articolo 3, comma 5**, infine, disciplina le **sanzioni** applicabili in casi di omessa trasmissione dei dati previsti dall'articolo in esame. A tal riguardo, la norma distingue i casi in cui la comunicazione di inizio lavori asseverata – ovvero l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo prevista per la demolizione e la ricostruzione degli edifici – sia precedente al 30 marzo 2024 dalle ipotesi in cui sia successiva a tale data: nella prima ipotesi l'omessa trasmissione dei dati comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa di **10.000 euro**; nella seconda, invece, non è prevista alcuna sanzione pecuniaria ma si verifica la **decadenza** dall'agevolazione fiscale senza applicazione delle disposizioni in materia di remissione *in bonis*.

³⁰ Prevista dall'articolo 119, comma 13-ter, del decreto Rilancio.

³¹ Prevista dall'articolo 119, comma 13-ter, del decreto Rilancio.

4. Disposizioni in materia di utilizzabilità dei crediti da *bonus* edilizi (articolo 4, comma 1)

Premesso che il decreto Rilancio prevede che i crediti d'imposta derivanti dalla cessione dei *bonus* edilizi sono utilizzabili in compensazione³², l'articolo 4, comma 1, del decreto Agevolazioni³³

³² Ai sensi dell'articolo 121, comma 3, del decreto Rilancio, i crediti d'imposta derivanti dalla cessione dei *bonus* edilizi «...sono utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, sulla base delle rate residue di detrazione non fruite. Il credito d'imposta è usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso».

Con riferimento alle modalità di utilizzo dei crediti da parte dei cessionari, la disposizione, dunque, richiama espressamente le regole generali in materia di compensazione dettate dall'articolo 17 del decreto legislativo del 9 luglio 1997, n. 241. In particolare, in base al comma 2 di tale articolo possono formare oggetto di compensazione c.d. "orizzontale" nel modello di versamento unitario (modello F24), tra gli altri:

- le imposte sui redditi, le relative addizionali e ritenute alla fonte;
- l'IVA;
- le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'IVA;
- l'IRAP;
- l'imposta sulle transazioni finanziarie;
- i contributi previdenziali e assistenziali;
- i premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali;
- le accise (in tal caso la compensabilità è prevista dalla normativa di settore);
- le altre entrate individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, tra le quali si segnalano:
 - i tributi comunali (IMU, tassa rifiuti);
 - l'imposta sui premi delle assicurazioni;
 - l'imposta di bollo assolta in modo virtuale (compresa, quindi, l'imposta dovuta sugli estratti conto);
 - l'imposta sui finanziamenti a medio e lungo termine.

Nel disciplinare la c.d. "compensazione orizzontale", l'articolo 17 citato consente di utilizzare il modello F24 al fine di eseguire, con un'unica operazione, il pagamento delle somme dovute in relazione ai sopra elencati tributi, contributi e premi assicurativi, anche mediante compensazione con eventuali crediti relativi alle medesime entrate.

L'applicazione delle regole menzionate comporta che i debiti fiscali e contributivi il cui pagamento può essere effettuato tramite modello F24, anche derivanti da atti di accertamento e controllo, possono essere pagati, senza necessità che occorra di volta in volta una specifica previsione normativa in tal senso, utilizzando in compensazione i crediti tributari e contributivi, anche di natura agevolativa, che possono essere esposti nel modello F24.

In senso opposto, nei casi in cui il legislatore abbia inteso derogare a tale regola di portata generale, vietando o limitando la possibilità del contribuente di ricorrere alla compensazione, lo ha fatto in modo espresso. Si tratta, comunque, di divieti specifici e limitati a particolari fattispecie: si pensi, ad esempio, al divieto di utilizzo in compensazione dei crediti per pagare i debiti derivanti da taluni istituti di regolarizzazione, tra i quali quelli rientranti nella c.d. "tregua fiscale" di cui alla legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023).

Pertanto, alla luce della chiara cornice normativa vigente e considerata l'assenza di specifiche limitazioni previste dal legislatore, i crediti d'imposta sorti per effetto dell'esercizio dell'opzione dello sconto in fattura o della cessione da parte dei beneficiari delle detrazioni per interventi edilizi possono formare oggetto di compensazione in F24 da parte dei cessionari con le somme dovute dai medesimi soggetti in relazione a uno dei tributi, contributi e premi assicurativi sopra indicati.

Un'ulteriore conferma è rinvenibile nell'articolo 2-quater del decreto Cessioni (d.l. n. 11 del 2023), con il quale il legislatore, al fine di evitare possibili incertezze applicative dell'articolo 17, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997, con una norma di interpretazione autentica, ha chiarito che è possibile la compensazione tra debiti e crediti anche nei confronti di enti impositori diversi, quindi, ad esempio, tra crediti d'imposta e debiti previdenziali.

Inoltre, il comma 3 dell'articolo 121 ha stabilito che, per i crediti d'imposta derivanti dalla cessione dei *bonus* edilizi, non si applicano il divieto di utilizzo dei crediti in compensazione, in presenza di debiti iscritti a ruolo per importi superiori a 1.500 euro (articolo 31, comma 1, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122), né i limiti di compensazione fissati dall'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, come modificato dall'articolo 1, comma 72 della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (2 milioni di euro per ciascun anno solare) e dall'articolo 1, comma 53 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (250.000 euro annui per i crediti d'imposta derivanti da agevolazioni, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi).

³³ Tale disposizione ha introdotto il comma 3-bis dell'articolo 121 del decreto Rilancio.

dispone la **sospensione** dell'utilizzabilità di tali **crediti di imposta** in presenza di **iscrizioni a ruolo o carichi** affidati agli agenti della riscossione per **importi** complessivamente **superiori a 10.000 euro**, relativi ad **imposte erariali** e relativi accessori, nonché ad **atti** emessi dall'**Agenzia delle entrate**, ivi compresi gli **atti di recupero**³⁴.

Più in dettaglio, tale **sospensione**:

- riguarda i **crediti di imposta** relativi agli **interventi edilizi** presenti nella **piattaforma telematica** prevista dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate emanato ai sensi del comma 7 del medesimo articolo 121;
- opera in presenza di debiti erariali per i quali sia **decorso il trentesimo giorno** dalla scadenza dei **termini di pagamento**, purché **non** siano in essere provvedimenti di **sospensione** o sia **intervenuta decadenza dalla rateazione**;
- si applica **fino a concorrenza** degli **importi** dei ruoli e carichi pendenti.

L'**articolo 4, comma 1**, del decreto Agevolazioni lascia **inalterati** i **termini** previsti dal **comma 3 dell'articolo 121** del decreto Rilancio, che, si ricorda, consente l'utilizzabilità in compensazione³⁵ dei crediti d'imposta, sulla base delle **rate residue** di detrazione non fruite e con la medesima ripartizione in **quote annuali** prevista per la detrazione, stabilendo, altresì, che la **quota non utilizzata** nell'anno **non** possa essere **fruita** negli **anni successivi** né essere richiesta a **rimborso**³⁶.

Le **modalità di attuazione** e della **decorrenza** della disposizione in argomento sono demandate ad un decreto di natura **regolamentare** del Ministro dell'economia e delle finanze³⁷.

5. Disposizioni in materia di compensazioni di crediti fiscali (articolo 4, commi 2 e 3)

L'**articolo 4, comma 2**, del decreto Agevolazioni interviene sull'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006³⁸, in materia di **divieto di compensazione** di crediti fiscali.

³⁴ Si tratta, in particolare, degli atti emessi ai sensi dell'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

³⁵ Ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

³⁶ La norma prevede, poi, che resta ferma l'applicazione delle previsioni di cui all'articolo 37, comma 49-quinquies, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, così come novellato dal comma 2 dell'articolo 4 del decreto Agevolazioni, in materia di divieto di compensazione in presenza di carichi superiori a 100.000 euro.

³⁷ Adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

³⁸ In particolare, sostituisce il comma 49-quinquies, introdotto dall'articolo 1, comma 94, lettera b), della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio per il 2024).

In base alla **previgente disciplina**³⁹ era **esclusa** – in deroga allo Statuto dei diritti del contribuente⁴⁰ – la facoltà di avvalersi della **compensazione**⁴¹ per i contribuenti con **iscrizioni a ruolo** per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente **superiori a 100.000 euro**, per i quali i **termini** di pagamento fossero **scaduti** e fossero ancora dovuti pagamenti o **non** fossero in essere provvedimenti di **sospensione**. Era, inoltre, prevista la cessazione di tale **divieto** di compensazione soltanto a seguito della **completa rimozione** delle **violazioni** contestate e l'applicazione, ai soli fini della **verifica** delle **condizioni** ivi contemplate, delle disposizioni dei **commi 49-ter e 49-quater** del medesimo **articolo 37**, in tema di controllo delle deleghe di pagamento con utilizzo di crediti in compensazione.

Il legislatore, nell'intento di delimitare in modo più puntuale l'ambito applicativo del blocco della compensazione in presenza di carichi tributari pendenti e, contestualmente, di mitigare gli effetti economici di tale inibizione in capo ai contribuenti, è intervenuto con la disposizione di cui all'**articolo 4, comma 2**, del decreto Agevolazioni, per effetto del quale:

- il blocco della compensazione opera anche con riferimento alle iscrizioni a ruolo e agli affidamenti relativi agli atti di recupero⁴² per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati, in tutto o in parte, anche in compensazione o comunque da qualunque atto emesso dall'Agenzia delle entrate;
- l'inibizione si applica laddove i termini di pagamento siano scaduti e non siano in essere provvedimenti di sospensione e, ai fini del raggiungimento della soglia di 100.000 euro di debiti (oltre alla quale vi è l'inibizione), non rilevano le rateazioni in corso per le quali non sia intervenuta la decadenza;
- sono espressamente **esclusi** dall'ambito applicativo della previsione i **crediti** relativi a **contributi previdenziali e assistenziali**, nonché quelli relativi ai **premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali**⁴³, i quali,

³⁹ Il comma 49-quinquies, oggetto di sostituzione, pur essendo stato introdotto con la l. n. 213 del 2023, non ha ancora prodotto effetti dal momento che la sua applicazione è comunque differita al 1° luglio 2024.

⁴⁰ In particolare, l'articolo 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), stabilisce il principio generale per cui l'obbligazione tributaria può essere estinta per compensazione.

⁴¹ Di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

⁴² Emessi ai sensi dell'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e dell'articolo 38-bis del DPR n. 600 del 1973.

⁴³ Trattasi dei crediti di cui all'articolo 17, comma 2, lettere e), f) e g), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

dunque, possono essere utilizzati in compensazione anche dai soggetti che abbiano iscrizioni a ruolo superiori alla soglia fissata dalla norma.

L'**articolo 4, comma 2**, del decreto Agevolazioni⁴⁴ stabilisce che, ove non applicabili le disposizioni del nuovo comma 49-*quinquies*, continuano ad **applicarsi**, al ricorrere delle relative condizioni, le previsioni di cui all'**articolo 31** del d.l. n. 78 del 2010, che esclude l'utilizzo in compensazione dei crediti erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per importi complessivamente superiori a 1.500 euro, facendo salva l'ipotesi di pagamento, anche parziale, delle somme mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte⁴⁵.

Analogamente a quanto previsto dalla norma oggetto di sostituzione, l'**articolo 4, comma 3**, del decreto Agevolazioni **fissa la decorrenza delle nuove disposizioni al 1° luglio 2024**.

Completato l'esame delle disposizioni riguardanti i *bonus* edilizi e le compensazioni, si passano ora in rassegna le ulteriori norme recate dal decreto-legge in commento.

6. Presidi antifrode in materia di cessione dei crediti ACE (articolo 5)

L'**articolo 5** del decreto Agevolazioni introduce alcuni presidi, aventi finalità antifrode, in materia di ACE (aiuto alla crescita economica).

L'articolo 19, comma 3, del decreto Sostegni-*bis*⁴⁶ ha consentito ai soggetti beneficiari del beneficio ACE relativo all'anno d'imposta 2021⁴⁷, di poter fruire dell'agevolazione sotto forma di credito di imposta, in alternativa alla deduzione dal reddito imponibile di un importo pari al rendimento nozionale del capitale proprio.

A tal riguardo, nella formulazione previgente al decreto Agevolazioni, il comma 6 del citato articolo 19 disponeva che il credito d'imposta ACE – in alternativa alla possibilità di utilizzo in compensazione oppure alla possibilità di essere chiesto a rimborso – potesse essere ceduto, con

⁴⁴ Per finalità di coordinamento tra la disciplina recata dal novellato comma 49-*quinquies* e l'**articolo 31** del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78.

⁴⁵ Come nell'originaria formulazione del comma 49-*quinquies*, viene, invece, mantenuta la disposizione in base alla quale, ai soli fini della verifica delle condizioni di cui alla norma in esame, si applicano le disposizioni dei commi 49-*ter* e 49-*quater* del medesimo articolo 37, in materia di controlli dell'Agenzia delle entrate aventi ad oggetto le deleghe di pagamento con utilizzo di crediti in compensazione.

⁴⁶ Decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73.

⁴⁷ Più nello specifico, si tratta della cd. "ACE innovativa" o "Super ACE", per la quale il citato articolo 19 ha previsto un'aliquota di calcolo elevata al 15 per cento entro un limite massimo di incrementi di capitale proprio pari a 5 milioni di euro.

facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, e usufruito dal cessionario con le stesse modalità previste per il soggetto cedente. In tema di responsabilità del cessionario del credito, la citata norma prevedeva che quest'ultimo rispondesse solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto.

In tale contesto, l'**articolo 5, comma 1, del decreto Agevolazioni** interviene:

- a limitare la facoltà di cedere il credito, escludendo la possibilità per il primo cessionario di effettuare ulteriori cessioni a terzi (**lettera a**);
- a modificare il regime di responsabilità dei soggetti cessionari dei crediti ACE (**lettera b**); in particolare, è previsto che, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione delle norme generali sanzionatorie nei casi di concorso nelle violazioni tributarie⁴⁸, ai fini del recupero del credito e dei relativi interessi, sussiste anche la responsabilità in solidi dei soggetti cessionari.

L'**articolo 5, comma 1**, del decreto Agevolazioni, sempre con la **lettera b**), estende, inoltre, alle cessioni dei crediti d'imposta ACE l'applicazione delle misure antifrode recate, in materia di cessioni dei crediti da *bonus edilizi*, dall'articolo 122-bis del decreto Rilancio, quali:

- la possibilità per l'Agenzia delle entrate, entro cinque giorni lavorativi dall'invio della comunicazione dell'avvenuta cessione del credito, di sospendere, per un periodo non superiore a trenta giorni, gli effetti delle comunicazioni delle cessioni che presentano profili di rischio, ai fini del relativo controllo preventivo;
- il divieto, per gli intermediari bancari e finanziari che intervengono nelle cessioni comunicate, di acquisire il credito in tutti i casi in cui ricorrono i presupposti che comportano l'obbligo di segnalazione delle operazioni sospette e l'obbligo di astensione nei casi di impossibilità oggettiva di effettuare un'adeguata verifica della clientela⁴⁹.

Con una norma di chiusura, infine, l'**articolo 5, comma 2**, del decreto Agevolazioni prevede che i crediti d'imposta già oggetto di cessione⁵⁰ alla data di entrata in vigore del decreto possono essere ceduti solo un'altra volta.

⁴⁸ In particolare, della disposizione di cui all'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in base alla quale «*Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solidi più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso.*

⁴⁹ Tali obblighi sono prescritti dagli articoli 35 e 42 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231.

⁵⁰ Ai sensi della previgente formulazione dell'articolo 19, comma 6, terzo periodo, del decreto Sostegni-bis.

7. Misure per il monitoraggio di transizione 4.0 (articolo 6)

L'articolo 6 del decreto Agevolazioni introduce specifiche misure per il monitoraggio dei crediti di imposta per gli investimenti in tema di Transizione 4.0.

In particolare, l'articolo 6, comma 1, del decreto Agevolazioni stabilisce che, per usufruire dei crediti di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi⁵¹ e dei crediti d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design e ideazione estetica⁵², incluse le attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica⁵³, le imprese sono tenute a comunicare preventivamente in via telematica:

- l'ammontare complessivo degli investimenti che si intendono effettuare a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto Agevolazioni;
- la presunta ripartizione negli anni del credito;
- la relativa fruizione.

Le menzionate agevolazioni rientrano nel complesso delle misure e degli incentivi ascrivibili al cd. "Piano Transizione 4.0", già "Piano Industria 4.0", nato con l'obiettivo di sostenere la trasformazione digitale delle imprese, incentivando, attraverso il riconoscimento di crediti d'imposta, gli investimenti privati in beni e attività a sostegno della digitalizzazione dei processi.

Tutte le predette comunicazioni, che dovranno essere aggiornate al completamento degli investimenti, saranno effettuate sulla base del modello adottato con **decreto direttoriale 6 ottobre 2021 del Ministero dello sviluppo economico**.

La comunicazione telematica di completamento degli investimenti è effettuata anche per gli investimenti realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2024 e fino al giorno antecedente alla data di entrata in vigore del decreto Agevolazioni.

La norma affida a un apposito **decreto direttoriale** del Ministero delle imprese e del made in Italy il compito di apportare le necessarie modificazioni al predetto decreto 6 ottobre 2021, anche per quel che concerne il **contenuto, le modalità e i termini di invio** delle comunicazioni.

⁵¹ Di cui all'articolo 1, commi da 1057-bis a 1058-ter, della legge 30 dicembre 2020, n. 178; si tratta degli investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese inclusi, rispettivamente, negli allegati A e B annessi alla legge 11 dicembre 2016, n. 232.

⁵² Di cui all'articolo 1, commi 200, 201 e 202, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

⁵³ Di cui ai commi 203, quarto periodo, 203-quinquies e 203-sexies del medesimo articolo 1 della l. n. 160 del 2019.

L'**articolo 6, comma 2**, del decreto Agevolazioni prevede un flusso informativo mensile tra il Ministero delle imprese e del *made in Italy* e il Ministero dell'economia e delle finanze, al fine del **monitoraggio** previsto dalla legge di contabilità di Stato, volto a prevenire l'eventuale verificarsi di scostamenti dell'andamento degli oneri rispetto alle previsioni di spesa.

L'**articolo 6, comma 3**, prevede, per gli **investimenti agevolati in beni strumentali nuovi** relativi all'**anno 2023**, che la **compensabilità dei crediti maturati e non ancora frutti** sia **subordinata alla comunicazione** effettuata secondo le modalità delineate dal citato decreto direttoriale.

8. Disposizioni urgenti in materia fiscale (articolo 7)

a) Disposizioni in materia di contraddittorio (articolo 7, commi 1, 2 e 3)

L'articolo 6-bis nello **Statuto dei diritti del contribuente**⁵⁴, in vigore dal 18 gennaio 2024, disciplina il **principio del contraddittorio** in materia tributaria prevedendo, in particolare, che tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono **preceduti, a pena di annullabilità**, da un **contraddittorio informato ed effettivo** con il contribuente.

Per consentire il corretto espletamento del contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, uno schema di atto, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.

Ai sensi del comma 3 dell'articolo 6-bis dello **Statuto dei diritti del contribuente**, l'atto non è adottato prima della scadenza del termine di sessanta giorni di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

L'intervento legislativo di cui all'**articolo 7, commi 1, 2 e 3**, del decreto Agevolazioni risponde all'esigenza di **coordinare** il richiamato principio del contraddittorio con l'entrata in vigore della

⁵⁴ Articolo introdotto dal decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219 (recante «*Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente*» in attuazione della legge delega per la riforma fiscale).

nuova disciplina della partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento⁵⁵, che si applicherà con riferimento agli atti emessi a partire dal 30 aprile 2024⁵⁶.

A tal fine, l'**articolo 7** del decreto Agevolazioni prevede che:

- le disposizioni concernenti il diritto al contraddittorio di cui al citato articolo 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente **non si applicano agli atti emessi prima del 30 aprile 2024 e a quelli preceduti da un invito**⁵⁷ emesso prima della medesima data (comma 1);
- ai predetti atti si applica la **disciplina vigente prima del 30 aprile 2024** (comma 2);
- qualora l'Amministrazione finanziaria, prima dell'entrata in vigore del decreto Agevolazioni (prima, cioè, del 30 marzo 2024), abbia comunicato al contribuente lo schema d'atto di cui all'articolo 6-bis citato, agli atti emessi con riferimento alla medesima pretesa si applica comunque la proroga dei termini di decadenza prevista dal comma 3, ultimo periodo, del medesimo articolo 6-bis (comma 3).

b) Ulteriore proroga dei termini in materia di registrazione degli aiuti di Stato Covid-19 (articolo 7, comma 4)

L'**articolo 7, comma 4**, del decreto Agevolazioni interviene sui termini in materia di **registrazione degli aiuti di Stato relativi all'emergenza epidemiologica da COVID-19** nel Registro nazionale aiuti (RNA)⁵⁸, prorogando gli stessi all'unica data del **30 novembre 2024**.

c) Sanzioni per violazioni degli obblighi degli operatori finanziari (articolo 7, comma 5)

L'**articolo 7, comma 5**, del decreto Agevolazioni si inserisce nel contesto delle disposizioni che prevedono il **riconoscimento di un credito d'imposta** agli operatori economici che favoriscono l'uso dei mezzi di pagamento elettronici nelle transazioni commerciali, commisurato alle

⁵⁵ La disciplina è stata introdotta dall'articolo 1 del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, recante «*Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale*», in attuazione della legge delega per la riforma fiscale.

⁵⁶ Tale decorrenza è disposta dall'articolo 41, comma 2, del d.lgs. n. 13 del 2024.

⁵⁷ Ai sensi del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

⁵⁸ I termini oggetto di proroga sono quelli previsti dall'articolo 35 del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122, con scadenza il 31 marzo 2024 (lettere b e b-bis) e il 30 settembre 2024 (lettera b-ter).

commissioni pagate agli operatori finanziari che mettono a disposizione gli strumenti per l'effettuazione dei suddetti pagamenti⁵⁹.

In tale contesto, è previsto che gli operatori che mettono a disposizione degli esercenti i sistemi atti all'effettuazione dei pagamenti elettronici trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate le informazioni necessarie a controllare la spettanza del credito d'imposta⁶⁰. Gli obblighi comunicativi per tali operatori riguardano, più in particolare, i dati identificativi degli strumenti di pagamento elettronico messi a disposizione degli esercenti, nonché l'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate mediante gli stessi strumenti. A fronte di tale obbligo, tuttavia, la normativa previgente nulla disponeva in merito alle conseguenze sanzionatorie poste in carico agli operatori economici nelle ipotesi di inadempimento dei citati obblighi di trasmissione.

L'**articolo 7, comma 5**, del decreto Agevolazioni introduce, pertanto, uno **specifico trattamento sanzionatorio** in caso di violazione degli obblighi innanzi citati⁶¹: per **ogni invio dei dati omesso, tardivo o errato è prevista una sanzione** nella misura **da 2.000 a 20.000 euro**, senza l'applicazione delle regole dettate in materia di concorso di violazioni e di continuazione dall'articolo 12 del decreto legislativo 19 dicembre 1997, n. 472 (tale esclusione comporterà, pertanto, l'applicazione di una distinta sanzione per ciascun inadempimento).

d) Ravvedimento speciale (articolo 7, commi 6 e 7)

In tema di "ravvedimento speciale"⁶², che consente la definizione agevolata delle violazioni dichiarative mediante il pagamento, unitamente all'imposta e agli interessi, di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, l'**articolo 7** del decreto Agevolazioni dispone:

- la **proroga**, dal 31 marzo 2024 **al 31 maggio 2024**, dei **termini** per il perfezionamento del **ravvedimento speciale** delle **violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022**⁶³ (comma 6);

⁵⁹ La disciplina è contenuta all'articolo 22 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157.

⁶⁰ Tale adempimento è previsto all'articolo 22, comma 5, del d.l. n. 124 del 2019.

⁶¹ Mediante l'inserimento di un comma 1-ter nell'articolo 10, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 (recante «Violazione degli obblighi degli operatori finanziari»).

⁶² Introdotto con l'articolo 1, commi da 174 a 178, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio per il 2023).

⁶³ Attraverso una modifica dell'articolo 3, comma 12-undecies, del decreto-legge 29 dicembre 2023, n. 215, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 febbraio 2024, n. 18, che ha introdotto tale procedura di regolarizzazione.

- una **riapertura dei termini del ravvedimento speciale**⁶⁴, per i soggetti che non hanno perfezionato tale procedura di regolarizzazione entro la data originaria del **30 settembre 2023**, per regolarizzare le **violazioni** riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2021** e ai periodi d'imposta **precedenti**. A tal fine è previsto il **versamento**, entro la data del **31 maggio 2024**, dell'intero **importo dovuto** e la **rimozione**, alla medesima data, delle **irregolarità od omissioni**. In luogo del pagamento in un'unica soluzione, i soggetti interessati possono optare per il **versamento**, sempre **entro il 31 maggio 2024**, di una **somma corrispondente all'importo di cinque delle otto rate previste** dalla relativa disciplina⁶⁵. Le **tre rate residue**, sulle quali saranno applicati gli interessi nella misura del 2 per cento annuo, **osservano, invece, le originarie scadenze**, ossia **il 30 giugno 2024, il 30 settembre 2024 e il 20 dicembre 2024**. Nel caso di pagamento frazionato, la regolarizzazione si perfeziona tramite il versamento delle somme dovute, entro il **31 maggio 2024**, e la contestuale rimozione delle irregolarità od omissioni entro la medesima data⁶⁶. Il mancato pagamento, in tutto o in parte, di una delle tre rate successive a quella in scadenza il **31 maggio 2024**, entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione⁶⁷ (comma 7).

9. Disposizioni in materia di Amministrazione finanziaria (articolo 8)

L'**articolo 8** del decreto Agevolazioni prevede disposizioni di carattere gestionale e organizzativo che riguardano l'Amministrazione finanziaria.

⁶⁴ Di cui all'articolo 1, commi da 174 a 178, della l. n. 197 del 2022 (legge di bilancio per il 2023).

⁶⁵ In particolare, dall'articolo 1, comma 174, della l. n. 197 del 2022.

⁶⁶ Resta fermo il rispetto delle altre condizioni e modalità previste dalle citate disposizioni, al fine del perfezionamento della regolarizzazione di cui trattasi.

⁶⁷ In tal caso, sono iscritti a ruolo gli importi ancora dovuti, nonché la sanzione di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta, e gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo nella misura prevista dall'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, con decorrenza dalla data del 1° giugno 2024. Ai sensi dell'articolo 1, comma 175, ultimo periodo, della l. n. 197 del 2022, la cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il **31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza della rateazione**.

In particolare, si consente al **Consiglio di presidenza della giustizia tributaria** di avvalersi dei servizi offerti da **SOGEI** per la sicurezza, la continuità e lo sviluppo dei propri sistemi informatici (**comma 1**)⁶⁸.

Con il **comma 2**, si autorizza, inoltre, il Ministero dell'economia e delle finanze alla stipula, unitamente all'Agenzia delle entrate e previo parere dell'Avvocatura dello Stato, di specifiche **intese** con le Regioni che abbiano richiesto il **riversamento diretto delle somme derivanti dall'attività di recupero fiscale** relative ai tributi propri, in particolare all'**IRAP** e all'addizionale regionale **IRPEF**⁶⁹. Tali intese prevedono il **pagamento del 90 per cento del capitale dovuto dallo Stato alla Regione** interessata e al contempo la **rinuncia**, da parte della Regione, agli **accessori e alle spese legali**.

L'**articolo 8, comma 3**, del decreto Agevolazioni autorizza una spesa di 51 milioni di euro per l'incremento della parte variabile **dei fondi risorse decentrate, relativi agli anni 2023 e 2024, dell'Agenzia delle entrate** (38 milioni per ciascuno degli anni 2023 e 2024) e dell'**Agenzia delle dogane e dei monopoli** (13 milioni per ciascuno degli anni 2023 e 2024), nell'ottica, affermata dalla medesima disposizione, di garantire maggiore **efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa delle agenzie fiscali**, per far fronte agli impegni derivanti dalla riforma fiscale nell'ambito del PNRR e dalla legge delega per la riforma fiscale⁷⁰.

Tale disposizione permette un **reintegro parziale** delle riduzioni apportate ai fondi destinati al trattamento accessorio del personale non dirigenziale delle Agenzie fiscali da norme di contenimento della spesa pubblica.

A fronte dei predetti incrementi, le Agenzie fiscali provvederanno a riversare, negli esercizi in cui avverrà la costituzione definitiva dei fondi relativi agli anni 2023 e 2024, le somme eccedentarie rispetto al limite previsto dall'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75 (importo del trattamento accessorio determinato per l'anno 2016).

Grazie per l'attenzione.

⁶⁸ Nello specifico, la norma introduce un nuovo comma 2-*quinquies* all'articolo 51 del d.l. n. 124 del 2019. Il citato articolo 51 stabilisce che la SOGEI possa offrire servizi informatici, da erogare tramite apposite convenzioni, ad una pluralità di soggetti pubblici ivi elencati (in particolare, Presidenza del Consiglio, Consiglio di Stato, Avvocatura dello Stato, Comando generale del Corpo delle Capitanerie di porto, INVIMIT SGR, nonché PagoPA S.p.A., società per la gestione della piattaforma tecnologica dei pagamenti alle pubbliche amministrazioni), al fine di migliorare l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa, favorire la sinergia tra processi istituzionali in ambiti affini, favorire la digitalizzazione dei servizi e dei processi mediante interventi di consolidamento delle infrastrutture, nonché la razionalizzazione dei sistemi informativi e l'interoperabilità tra le banche dati.

⁶⁹ Ai sensi dell'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68.

⁷⁰ Legge 9 agosto 2023, n. 111.