

<b>1</b>	<b>APPROVAZIONE DEI NUOVI MODELLI DICHIARATIVI IMU/IMPI E IMU ENC</b>
	<p>Con D.M. 24.4.2024, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha approvato due modelli dichiarativi (nonché le correlate istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica) relativi a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– dichiarazione IMU/IMPi (in sostituzione del precedente modello approvato con il D.M. 29.7.2022);</li> <li>– dichiarazione IMU ENC (in sostituzione del precedente modello approvato con il D.M. 4.5.2023).</li> </ul>
<b>1.1</b>	<p><b>NOVITÀ NEI MODELLI DICHIARATIVI E NELLE ISTRUZIONI</b></p> <p>Tra le novità recepite dai modelli e dalle istruzioni di cui al D.M. 24.4.2024, si segnalano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– inserimento, in entrambi i modelli dichiarativi IMU/IMPi e IMU ENC, di un'apposita sezione dove indicare la perdita o l'acquisto del possesso dei requisiti per l'esenzione degli immobili occupati abusivamente da terzi ex art. 1, comma 759 lett. g-bis), della L. 160/2019;</li> <li>– recepimento, nelle istruzioni per la dichiarazione IMU ENC, delle norme di interpretazione autentica di cui all'art. 1, comma 71, della L. 213/2023, relative all'esenzione degli immobili posseduti e impiegati dagli enti non commerciali;</li> <li>– recepimento, nelle istruzioni per la dichiarazione IMU/IMPi, della disciplina in materia di "abitazione principale" risultante dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 209 del 13.10.2022.</li> </ul> <p><b><i>Esenzione per l'immobile occupato abusivamente da terzi</i></b></p> <p>Nei modelli dichiarativi viene inserita un'apposita sezione per indicare l'acquisto o la perdita dei requisiti per l'esenzione relativa agli immobili non utilizzabili né disponibili per i quali:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria per i reati di violazione di domicilio (art. 614, comma 2, c.p.) o invasione di terreni o edifici (art. 633 c.p.);</li> <li>– o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.</li> </ul> <p><b><i>Norme di interpretazione autentica sull'esenzione per gli immobili degli ENC</i></b></p> <p>Le istruzioni per la dichiarazione IMU ENC recepiscono le norme di interpretazione autentica di cui all'art. 1, comma 71, della L. 213/2023, relative all'esenzione dall'IMU ex art. 1, comma 759 lett. g), della L. 160/2019, per gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali per lo svolgimento, con modalità non commerciali, delle attività istituzionali ai sensi dell'art. 7, comma 1 lett. i), del D.Lgs. 504/92.</p> <p>Ai sensi delle citate norme di interpretazione autentica, per la verifica della predetta esenzione gli immobili dell'ente non commerciale devono intendersi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– "posseduti" anche se concessi in comodato a un altro ente non commerciale, funzionalmente o strutturalmente collegato all'ente concedente, a condizione che l'ente comodatario svolga nell'immobile esclusivamente le attività istituzionali, con modalità non commerciali;</li> <li>– "utilizzati" anche in assenza di esercizio attuale delle attività istituzionali, purché detta assenza non determini la cessazione definitiva della strumentalità dell'immobile allo svolgimento delle predette attività.</li> </ul> <p>L'ambito di applicazione dell'esenzione di cui all'art. 1, comma 759 lett. g), della L. 160/2019 rileva anche per individuare gli enti non commerciali:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– sottoposti alla disciplina dichiarativa di cui al comma 770 ed all'obbligo di adottare la dichiarazione IMU ENC;</li> <li>– nonché assoggettati alla specifica disciplina dei versamenti di cui al comma 763.</li> </ul> <p><b><i>Requisiti per l'abitazione principale ai fini IMU post Corte Cost. 209/2022</i></b></p> <p>Nelle istruzioni per la dichiarazione IMU/IMPi viene recepita la disciplina risultante dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 209 del 13.10.2022, sulla base della quale, per la</p>

	<p>qualifica di un immobile come “abitazione principale” ai fini IMU, è necessario che il solo possessore vi abbia stabilito la propria residenza anagrafica e dimora abituale (mentre non rileva la residenza anagrafica e la dimora abituale del coniuge).</p>
<b>1.2</b>	<p><b>DICHIARAZIONI PER L'ANNO 2023</b></p> <p>I nuovi modelli vanno adottati già per le dichiarazioni relative all'anno 2023, il cui termine di presentazione è fissato per lunedì 1.7.2024 (cadendo il 30.6.2024 di domenica).</p>
<b>1.3</b>	<p><b>PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI</b></p> <p>La dichiarazione IMU/IMPi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– deve essere trasmessa con modalità cartacea o telematica (la modalità telematica è obbligatoria se la dichiarazione riguarda l'esenzione degli immobili occupati abusivamente da terzi);</li> <li>– può non essere presentata se non sono intervenute variazioni che hanno determinato una diversa liquidazione del tributo e non ci si trovi comunque in uno dei casi in cui si è tenuti alla presentazione (la dichiarazione non è peraltro necessaria per i dati autonomamente conoscibili dal Comune).</li> </ul> <p>La dichiarazione IMU ENC deve essere invece presentata:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– sempre con modalità telematica;</li> <li>– ogni anno, indipendentemente dal verificarsi di variazioni che influiscano sulla determinazione dell'imposta dovuta;</li> <li>– indicando tutti gli immobili posseduti, nel Comune destinatario della dichiarazione, dagli enti non commerciali ex art. 1, comma 759 lett. g), della L. 160/2019 (compresi gli immobili non impiegati dagli stessi per le proprie attività istituzionali).</li> </ul>
<b>2</b>	<p><b>IMU - ESEZIONE PER GLI IMMOBILI OCCUPATI ABUSIVAMENTE - APPLICAZIONE PRIMA DELL'1.1.2023</b></p>
	<p>Con sentenza n. 60 del 18.4.2024, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. 23/2011 nella parte in cui non prevede l'esenzione dall'IMU se sussistono i presupposti individuati dall'art. 1, comma 759 lett. g-bis), della L. 160/2019, ovvero per gli immobili occupati abusivamente da terzi, non utilizzabili né disponibili, per i quali:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria per i reati di violazione di domicilio (art. 614, comma 2, c.p.) o invasione di terreni o edifici (art. 633 c.p.);</li> <li>– o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.</li> </ul>
<b>2.1</b>	<p><b>ESEZIONE DALL'IMU PER L'IMMOBILE OCCUPATO DALL'1.1.2023</b></p> <p>La disciplina IMU attualmente in vigore, con il citato art. 1, comma 759 lett. g-bis), della L. 160/2019, contempla espressamente l'esenzione dall'IMU per l'immobile occupato abusivamente da terzi.</p> <p>Tuttavia, tale disposizione, introdotta dall'art. 1, comma 81, della L. 197/2022, è entrata in vigore l'1.1.2023 (alla stessa non può infatti attribuirsi efficacia retroattiva, né la qualifica di norma di interpretazione autentica).</p>
<b>2.2</b>	<p><b>APPLICAZIONE DELL'IMU PER L'IMMOBILE OCCUPATO PRIMA DEL 2023</b></p> <p>Per gli anni precedenti al 2023, mancando una disposizione esplicita, la giurisprudenza ha assunto posizioni ondivaghe in merito all'esclusione dall'IMU per gli immobili occupati abusivamente da terzi.</p> <p>Nella giurisprudenza di legittimità si è andato consolidando l'orientamento secondo cui il soggetto passivo dell'IMU va individuato (salvo specifiche eccezioni) nel proprietario dell'immobile o nel titolare di un diritto reale di godimento sullo stesso, a prescindere dall'effettiva detenzione materiale del bene e dalla possibilità concreta di utilizzarlo.</p> <p>In conformità a tali premesse, pertanto, la Suprema Corte ha in più occasioni affermato che, per gli anni precedenti al 2023, il pagamento dell'IMU è dovuto anche dal proprietario dell'immobile occupato abusivamente da terzi (si veda Cassazione n. 7800 del 20.3.2019).</p> <p>Non discostandosi da tale posizione interpretativa, ma ritenendo tuttavia</p>

	<p>costituzionalmente illegittimo l'assoggettamento ad IMU dell'immobile occupato abusivamente, la Corte di Cassazione, con le ordinanze n. 9956 e 9957 del 13.4.2023, aveva sollevato questione di legittimità costituzionale davanti alla Consulta, in riferimento all'art. 9, comma 1, del D.Lgs. 23/2011 (recante la disciplina IMU previgente all'attuale L. 160/2019).</p>
<b>2.3</b>	<p><b>SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE - ESEZIONE PER GLI ANNI ANTE 2023</b></p> <p>Con sentenza n. 60 del 18.4.2024, la Corte Costituzionale ha ritenuto fondata tale questione di legittimità costituzionale, sottolineando come la proprietà di un immobile occupato da terzi <i>“non costituisce, per il periodo in cui è abusivamente occupato, un valido indice rivelatore di ricchezza per il proprietario spogliato del possesso”</i>. Pertanto, la Consulta ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. 23/2011, nella parte in cui non prevede l'esenzione dall'IMU per gli immobili occupati abusivamente, se ricorrono i presupposti di cui all'art. 1, comma 759 lett. g-bis), della L. 160/2019 sopra illustrati.</p> <p>Di fatto, dunque, con la sentenza della Corte Costituzionale è stata estesa l'applicazione dell'esenzione ex art. 1, comma 759 lett. g-bis), della L. 160/2019 anche per gli anni precedenti al 2023.</p>
<b>2.4</b>	<p><b>ESTENSIONE DELL'ESEZIONE AGLI ANNI 2020 - 2022</b></p> <p>A stretto rigore, la sentenza della Corte Costituzionale interviene sul solo art. 9, comma 1, del D.Lgs. 23/2011, in vigore fino al 31.12.2019 (poiché successivamente sostituito dalla disciplina della L. 160/2019, attualmente vigente).</p> <p>Tuttavia, considerata l'analogia delle previsioni contenute nella L. 160/2019 con quelle delle disposizioni previgenti, pare potersi ritenere che la portata della pronuncia sia valida anche per gli anni dal 2020 al 2022.</p>
<b>2.5</b>	<p><b>EFFETTI DELLA SENTENZA</b></p> <p>La sentenza della Consulta ha effetti rilevanti per gli anni antecedenti al 2023, in quanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– nei giudizi ancora pendenti, nei quali si controverte dell'obbligo di versare l'IMU per il proprietario (o il titolare del diritto reale di godimento) dell'immobile occupato abusivamente da terzi, il giudice tributario dovrà applicare la disciplina che risulta dalla decisione della Corte Costituzionale, e dunque riconoscere l'esenzione per l'immobile occupato (in presenza dei requisiti sopra illustrati);</li> <li>– legittima le istanze di rimborso dei contribuenti che hanno versato l'IMU in quanto proprietari (o titolari di diritti reali) di immobili occupati e non sgomberati (pur in presenza di una denuncia), purché l'istanza di rimborso venga presentata entro il termine di cinque anni ex art. 1 co. 164 della L. 296/2006 (che decorre dalla data del versamento, secondo l'opinione maggioritaria).</li> </ul> <p>Resta fermo che gli effetti della sentenza non possono essere fatti valere per i c.d. “rapporti esauriti”, ovvero dai contribuenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– che hanno ricevuto un avviso di accertamento e non lo hanno impugnato nei termini;</li> <li>– oppure per i quali, a seguito dell'impugnazione dell'atto impositivo, è stata resa dal giudice tributario una sentenza passata in giudicato, e pertanto definitiva.</li> </ul>
<b>3</b>	<p><b>VARIAZIONE DEL DEPOSITARIO DELLE SCRITTURE CONTABILI - COMUNICAZIONE</b></p>
	<p>Con provvedimento n. 198619 del 17.4.2024, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello per la comunicazione della cessazione dell'incarico di depositario delle scritture contabili.</p>
<b>3.1</b>	<p><b>COMUNICAZIONE DI CESSAZIONE DELL'INCARICO</b></p> <p>Il provvedimento attua l'art. 35, comma 3-bis, del DPR 633/72, inserito dall'art. 4 del D.Lgs. 1/2024 (cosiddetto “Adempimenti”), che ha disciplinato una procedura alla quale ricorrere nel caso in cui il contribuente non provveda alla presentazione della comunicazione di variazione dati in ordine al luogo di tenuta e conservazione delle scritture contabili, a seguito della cessazione dell'incarico professionale con il depositario.</p>

	<p>In particolare, in caso di inerzia del contribuente, il depositario:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– avvisa il contribuente, mediante PEC o lettera raccomandata con avviso di ricevimento, che comunicherà la cessazione dell'incarico;</li> <li>– provvede all'invio della comunicazione all'Agenzia delle Entrate.</li> </ul>
<b>3.2</b>	<p><b>MODELLO DI COMUNICAZIONE</b></p> <p>Nel modello di comunicazione occorre riportare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– dati identificativi del depositario che comunica la cessazione dell'incarico o del suo rappresentante;</li> <li>– partita IVA del soggetto con cui cessa il rapporto di deposito e data di avvenuta cessazione;</li> <li>– estremi delle comunicazioni con le quali è stato avvisato il contribuente;</li> <li>– sottoscrizione.</li> </ul> <p>In fase di compilazione sono eseguiti alcuni controlli formali sulla correttezza delle informazioni riportate e, in caso di esito positivo, il programma di compilazione rilascia un'attestazione di avvenuta cessazione dell'incarico di depositario. Dalla data di rilascio di tale attestazione, il luogo di conservazione dei libri, dei registri, delle scritture e dei documenti fiscali si presume presso il domicilio fiscale del cliente depositante. La comunicazione del depositario, con la relativa attestazione di cessazione, è resa disponibile al depositario stesso e al cliente depositante nelle rispettive aree riservate del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.</p>
<b>3.3</b>	<p><b>RILASCIO DEL SOFTWARE APPLICATIVO</b></p> <p>La trasmissione della comunicazione è effettuata esclusivamente mediante una procedura <i>web</i> resa disponibile dall'Agenzia delle Entrate.</p> <p>La data di disponibilità della procedura sarà resa nota con apposito avviso pubblicato sul sito internet dell'Agenzia e, da tale momento, sarà possibile trasmettere anche le comunicazioni di cessazione di incarico avvenute dal 13.1.2024 (data di entrata in vigore del citato D.Lgs. 1/2024).</p>
<b>4</b>	<p><b>MISURE DI SOSTEGNO ALLA CAPITALIZZAZIONE DELLE PMI CHE INTENDONO REALIZZARE UN PROGRAMMA DI INVESTIMENTO</b></p>
	<p>Con D.M. 43/2024, pubblicato sulla <i>G.U.</i> n. 80 del 5.4.2024, il Ministero delle Imprese e del <i>made in Italy</i> ha definito, in attuazione di quanto disposto dall'art. 21, comma 3, del D.L. 34/2019, le disposizioni riguardanti l'incentivazione dei processi di capitalizzazione delle PMI tramite l'incremento dell'ammontare del contributo a fronte di investimenti previsti dal D.M. 22.4.2022 (relativo alla Nuova Sabatini di cui all'art. 2 del D.L. 69/2013).</p>
<b>4.1</b>	<p><b>SOGGETTI BENEFICIARI</b></p> <p>Possono beneficiare dell'agevolazione le PMI che alla data di presentazione della domanda:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– sono in possesso dei requisiti di cui all'art. 7 del D.M. 22.4.2022;</li> <li>– sono costituite in forma di società di capitali;</li> <li>– non annoverano tra gli amministratori o soci persone condannate con sentenza definitiva o decreto penale di condanna divenuto irrevocabile o sentenza di applicazione della pena su richiesta ai sensi dell'art. 444 c.p.p., per il reato di cui all'art. 2632 del Codice Civile.</li> </ul> <p>Sono escluse le PMI nei cui confronti sia stata verificata l'esistenza di una causa ostativa ai sensi della disciplina antimafia di cui al D.Lgs. 159/2011.</p>
<b>4.2</b>	<p><b>CARATTERISTICHE DELL'AUMENTO DI CAPITALE</b></p> <p>Entro la data di presentazione della domanda, la PMI deve aver deliberato un aumento di capitale sociale in misura non inferiore al 30% dell'importo del finanziamento.</p> <p>L'aumento di capitale sociale deve essere:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– effettuato nella forma di conferimento in denaro e deve risultare dalla delibera come "versamento in conto aumento capitale";</li> <li>– sottoscritto dalla PMI entro i 30 giorni successivi alla concessione del contributo per</li> </ul>

	<p>la capitalizzazione.</p> <p><b>Versamento dell'aumento di capitale</b></p> <p>Entro i 30 giorni successivi alla concessione del contributo, la PMI è tenuta a versare almeno il 25% dell'aumento di capitale, oltre l'intero valore del sovrapprezzo delle azioni, se previsto.</p> <p>Se l'aumento di capitale è effettuato dall'unico socio o da una società a responsabilità limitata semplificata, l'aumento di capitale deve risultare interamente versato.</p> <p>Il versamento della quota di aumento di capitale non versata entro il termine suddetto deve risultare effettuato dalla PMI entro la data di presentazione delle singole richieste di erogazione del contributo di cui al D.M. 22.4.2022.</p>
<b>4.3</b>	<p><b>MISURA DEL CONTRIBUTO PER LA CAPITALIZZAZIONE</b></p> <p>A fronte dell'aumento di capitale, il contributo di cui all'art. 11 del D.M. 22.4.2022 è incrementato a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– 5%, per micro e piccole imprese;</li> <li>– 3,575%, per medie imprese.</li> </ul>
<b>4.4</b>	<p><b>PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA DI CONTRIBUTO</b></p> <p>La PMI che abbia deliberato l'aumento di capitale deve presentare la domanda di contributo secondo i modelli che saranno definiti dal Ministero delle Imprese e del <i>made in Italy</i>, entro l'1.7.2024, con apposito provvedimento.</p>
<b>4.5</b>	<p><b>EROGAZIONE DEL CONTRIBUTO</b></p> <p>L'erogazione delle quote di contributo nella misura incrementata:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– è effettuata secondo le stesse modalità previste dal D.M. 22.4.2022;</li> <li>– è subordinata all'avvenuto versamento delle quote dell'aumento di capitale secondo quanto previsto dal provvedimento del Ministero delle Imprese e del <i>made in Italy</i>, da emanarsi entro l'1.7.2024, e dal provvedimento di concessione del contributo.</li> </ul> <p>Nei casi previsti dall'art. 11 del D.M. 43/2024, il contributo è revocato.</p>
<b>5</b>	<p><b>CREDITO D'IMPOSTA PER L'ACQUISTO E L'UTILIZZO DI MATERIALI E PRODOTTI ALTERNATIVI A QUELLI IN PLASTICA MONOUSO - DISPOSIZIONI ATTUATIVE</b></p>
	<p>Con D.M. 4.3.2024, pubblicato sulla <i>G.U.</i> n. 87 del 13.4.2024, sono state definite le disposizioni attuative del credito d'imposta finalizzato a promuovere l'acquisto e l'utilizzo di materiali e prodotti alternativi a quelli in plastica monouso, previsto dall'art. 4, comma 7, del D.Lgs. 196/2021.</p>
<b>5.1</b>	<p><b>AMBITO APPLICATIVO</b></p> <p>Il credito d'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– è riconosciuto alle imprese che acquistano e utilizzano prodotti della tipologia di quelli elencati nell'allegato al DLgs. 196/2021, Parte A e Parte B, che sono riutilizzabili o realizzati in materiale biodegradabile o/e compostabile, certificato secondo la normativa UNI EN 13432:2002;</li> <li>– è ammesso per le spese sostenute nel 2022, 2023 e 2024, con attestazione da parte del presidente del collegio sindacale o del revisore;</li> <li>– spetta, nei limiti delle risorse disponibili, nella misura del 20% delle spese sostenute e documentate, fino all'importo massimo annuale di 10.000,00 euro per ciascun beneficiario;</li> <li>– è riconosciuto dietro presentazione di apposita istanza al Ministero dell'Ambiente, secondo le modalità e i termini che saranno definiti.</li> </ul>
<b>5.2</b>	<p><b>MODALITÀ DI UTILIZZO</b></p> <p>Il credito d'imposta è utilizzabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97, mediante il modello F24, da presentare unicamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate;</li> <li>– senza applicazione dei limiti alle compensazioni di cui all'art. 1, comma 53, della L. 244/2007 (250.000,00 euro) e di cui all'art. 34 della L. 388/2000 (2 milioni di euro).</li> </ul>

5.3	<p><b>TRATTAMENTO FISCALE</b></p> <p>Il credito d'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'IRAP;</li> <li>– non rileva ai fini della determinazione del <i>pro rata</i> di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR.</li> </ul>
5.4	<p><b>DIVIETO DI CUMULO</b></p> <p>Il credito d'imposta è alternativo e non cumulabile, in relazione a medesime voci di spesa, con ogni altra agevolazione prevista dalla normativa europea, nazionale o regionale.</p>
6	<p><b>CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI NEL MEZZOGIORNO E CREDITO D'IMPOSTA ZES - CUMULABILITÀ - ESCLUSIONE</b></p> <p>Con risposta a interpello n. 94 del 17.4.2024, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che il credito d'imposta ZES ai sensi dell'art. 5 del D.L. 91/2017 e il credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno di cui all'art. 1, comma 98 e seguenti, della L. 208/2015 non sono tra loro cumulabili.</p> <p>Non si tratta, infatti, di due distinte agevolazioni fiscali, ma rappresentano un'unica agevolazione diversamente modulata in relazione agli ambiti territoriali in cui sono effettuati gli investimenti presi in considerazione dalle relative disposizioni.</p> <p>In particolare, per gli investimenti effettuati nelle ZES, il relativo credito d'imposta costituisce, sotto diversi profili, un potenziamento e ampliamento del credito d'imposta Mezzogiorno, mantenendo, in quanto compatibile, la medesima disciplina di riferimento di quest'ultimo.</p>
7	<p><b>OBBLIGO DI CONTRADDITTORIO PREVENTIVO - INDIVIDUAZIONE DEGLI ATTI ESCLUSI</b></p> <p>L'art. 6-<i>bis</i> della L. 212/2000, introdotto dal D.Lgs. 219/2023, ha previsto l'obbligo di un contraddittorio preventivo generalizzato tra le parti, operante per qualsiasi tributo e per qualsiasi imposta.</p> <p>In base all'art. 7, comma 1, del D.L. 39/2024, l'art. 6-<i>bis</i> della L. 212/2000 si applica per gli atti emessi dal 30.4.2024.</p> <p>A livello generale, l'introduzione del contraddittorio preventivo ha i seguenti effetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– qualsiasi atto impositivo deve, a pena di annullabilità, essere preceduto dalla messa a disposizione del contribuente di uno schema di provvedimento, avverso il quale il contribuente può presentare le sue deduzioni difensive nei successivi 60 giorni;</li> <li>– per gli atti suscettibili di accertamento con adesione (accertamenti e avvisi di recupero dei crediti d'imposta), lo schema di provvedimento deve contenere l'invito alla formulazione della domanda di adesione ad opera del contribuente nei successivi 30 giorni, in alternativa alle deduzioni difensive (tali modifiche sono state apportate al D.Lgs. 218/97 dal D.Lgs. 13/2024).</li> </ul> <p>Non tutti gli atti impositivi sono però soggetti al contraddittorio preventivo. L'art. 6-<i>bis</i> in esame prevede infatti che mediante un apposito decreto ministeriale siano individuati gli atti che ne sono esclusi. A tal fine è stato emanato il D.M. 24.4.2024, pubblicato sulla <i>G.U.</i> n. 100 del 30.4.2024.</p> <p>Gli atti esclusi sono divisi in tre categorie:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati;</li> <li>– atti di pronta liquidazione;</li> <li>– atti inerenti al controllo formale.</li> </ul> <p>La relativa individuazione è particolarmente importante anche ai fini dell'accertamento con adesione, considerato che per gli atti esclusi da contraddittorio è prevista una disciplina distinta (non c'è lo schema di provvedimento e il contribuente, ricevuto l'accertamento, può presentare istanza di adesione).</p>
7.1	<p><b>ATTI AUTOMATIZZATI E SOSTANZIALMENTE AUTOMATIZZATI</b></p> <p>Tali atti sono elencati nell'art. 2 del D.M. 24.4.2024. Tra i più importanti si segnalano i</p>

	<p>seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– atti di riscossione in generale (cartelle di pagamento, intimazioni di pagamento, fermi delle auto, ipoteche);</li> <li>– avvisi di accertamento parziale e avvisi di recupero dei crediti d'imposta emessi esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati (non, di conseguenza, tutti gli accertamenti parziali ma solo quelli scaturenti, ad esempio, dall'incrocio dei dati provenienti dal modello 770 o dalle Certificazioni Uniche o ancora dalle comunicazioni ai fini dell'imposta di registro);</li> <li>– atti di rideterminazione delle somme inerenti al sistema degli accertamenti esecutivi (emessi a seguito di sentenza oppure a seguito di decadenza da una dilazione);</li> <li>– atti inerenti all'insufficiente o tardivo versamento di imposte minori come la tassa automobilistica;</li> <li>– avvisi di liquidazione scaturenti dalla cosiddetta valutazione automatica (art. 12 del D.L. 70/88);</li> <li>– avvisi di liquidazione per disconoscimento delle agevolazioni in tema di imposta di registro e ipocatastali (si pensi all'agevolazione prima casa, o all'agevolazione per la piccola proprietà contadina).</li> </ul>
<b>7.2</b>	<p><b>ATTI DI PRONTA LIQUIDAZIONE</b></p> <p>L'art. 3 del D.M. 24.4.2024 richiama le comunicazioni bonarie in tema di liquidazione automatica delle dichiarazioni e di liquidazioni periodiche IVA (e, ovviamente, anche le successive cartelle di pagamento). Per questi atti, rimane comunque il contraddittorio e la procedura di cui al DLgs. 462/97 per la loro definizione.</p> <p>Vi sono poi gli avvisi di liquidazione in tema di omessa o tardiva registrazione di atti e di dichiarazioni ai fini delle imposte indirette diverse dall'IVA (si pensi alla dichiarazione di successione), inclusi i casi di omesso/tardivo versamento. Sembra che gran parte degli avvisi di liquidazione siano così esclusi dal contraddittorio preventivo.</p>
<b>7.3</b>	<p><b>CONTROLLO FORMALE DELLE DICHIARAZIONI</b></p> <p>Si tratta delle comunicazioni bonarie inerenti all'art. 36-ter del DPR 600/73 e delle successive cartelle di pagamento.</p> <p>Per tali atti rimane il contraddittorio e la procedura di cui al D.Lgs. 462/97 per la loro definizione.</p>
<b>8</b>	<p><b>DISCIPLINA IRAP DEI RISTORNI DELLE COOPERATIVE</b></p>
	<p>Con consulenza giuridica n. 1 del 4.4.2024, l'Agenzia delle Entrate ha illustrato la disciplina, ai fini IRAP, dei ristorni delle società cooperative, distinguendo tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– ristorni contabilizzati come debito;</li> <li>– ristorni contabilizzati come destinazione dell'utile dell'esercizio.</li> </ul>
<b>8.1</b>	<p><b>RISTORNI CONTABILIZZATI COME DEBITO</b></p> <p>Se, nel rispetto dei criteri previsti dall'atto costitutivo, dallo statuto e/o dal regolamento, alla data di chiusura dell'esercizio vi è l'obbligo di ripartire i ristorni, la società cooperativa li rileva come debito, con contropartita a Conto economico come rettifica di ricavo o costo in base alla loro natura (documento OIC 28, par. 23A).</p> <p>In tale ipotesi, i ristorni sono deducibili in applicazione del principio della cosiddetta "presa diretta" della base imponibile dal bilancio d'esercizio (ex art. 5 del D.Lgs. 446/97).</p>
<b>8.2</b>	<p><b>RISTORNI CONTABILIZZATI COME DESTINAZIONE DELL'UTILE</b></p> <p>Se, invece, alla data della chiusura dell'esercizio non vi è l'obbligo di erogare i ristorni, questi sono contabilizzati secondo le modalità previste per la distribuzione dell'utile, nel momento in cui, in conseguenza della delibera assunta dall'assemblea dei soci, sorge l'obbligo in capo alla società alla loro ripartizione (documento OIC 28, par. 23B).</p> <p>Anche in tale ipotesi, pur non essendo imputato a Conto economico, l'onere è comunque deducibile ai fini IRAP in applicazione dell'art. 2, comma 2, del D.M. 8.6.2011.</p> <p>In base a tale disposizione, i componenti fiscalmente rilevanti ai fini IRAP, imputati</p>





9.4	<p><b>BASE IMPONIBILE E VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA</b></p> <p>La base imponibile dell'imposta sostitutiva del 15% è rappresentata dall'utile contabile netto della controllata che deve essere calcolato a partire dal risultato contabile ottenuto dall'applicazione dei principi contabili utilizzati ai fini del bilancio consolidato, senza tuttavia considerare le rettifiche di consolidamento e le eventuali svalutazioni dei valori degli attivi e gli accantonamenti a fondi rischi.</p> <p>Inoltre, l'imposta sostitutiva calcolata sull'utile contabile netto dell'esercizio deve essere liquidata e versata dal soggetto controllante in proporzione alla quota di partecipazione agli utili allo stesso spettante, direttamente o indirettamente.</p>
9.5	<p><b>UTILI DELLE CONTROLLATE ASSOGGETTATI A IMPOSTA SOSTITUTIVA</b></p> <p>Con riferimento agli utili delle controllate assoggettati a imposta sostitutiva, il provvedimento specifica che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– l'imposta sostitutiva nella misura del 15% comporta l'esclusione dell'utile contabile netto dalla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi del socio controllante in sede di percezione del relativo flusso reddituale;</li> <li>– ai sensi dell'art. 165 del TUIR, non è riconosciuto il credito per le imposte pagate all'estero dalle controllate i cui redditi siano stati assoggettati a imposta sostitutiva.</li> </ul>
9.6	<p><b>MONITORAGGIO DEI VALORI FISCALI</b></p> <p>Attraverso l'opzione del monitoraggio dei valori fiscali, è consentito riportare i cosiddetti "tax attributes" (perdite fiscali, eccedenze di ROL, ecc.) già consuntivati dal soggetto non residente per un futuro utilizzo in diminuzione dei redditi prodotti dalla stessa entità in caso di applicazione del regime CFC ex art. 167 del TUIR.</p> <p>Il provvedimento n. 213637/2024 precisa che, in caso di esercizio dell'opzione, viene meno per il soggetto controllante che abbia precedentemente optato per il monitoraggio l'obbligo di tracciare i valori fiscalmente riconosciuti degli elementi patrimoniali, dei redditi e delle perdite delle controllate estere, fino alla revoca o cessazione dell'opzione. Alla revoca dell'opzione o alla cessazione della sua efficacia, il soggetto controllante residente potrà optare nuovamente per il monitoraggio dei valori fiscalmente riconosciuti degli elementi patrimoniali, dei redditi e delle perdite.</p> <p>In tal caso, non si considerano le perdite fiscali estere maturate antecedentemente all'esercizio dell'opzione, assumendo quali valori di partenza valori pari a zero.</p> <p>Qualora il soggetto residente intenda utilizzare le eventuali perdite residue (virtuali), nonché le eventuali eccedenze di interessi e/o di ROL e i valori fiscali aggiornati degli elementi patrimoniali delle medesime controllate estere in sede di eventuale e successiva tassazione per trasparenza in applicazione della disciplina CFC, il medesimo controllante è comunque tenuto al monitoraggio dei valori fiscalmente riconosciuti degli elementi patrimoniali, dei redditi e delle perdite delle controllate estere.</p>
10	<p><b>"FLAT TAX INCREMENTALE" - VERSAMENTO - CODICE TRIBUTO</b></p> <p>Con risoluzione n. 21 del 18.4.2024, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo per il versamento con il modello F24 dell'imposta sostitutiva del 15%, calcolata sulla quota del reddito d'impresa o di lavoro autonomo incrementale del 2023 rispetto al maggiore di quelli del triennio precedente, comunque non superiore a 40.000,00 euro, determinata nel quadro LM del modello REDDITI PF 2024 (cosiddetta "flat tax incrementale").</p> <p>La misura interessa i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfetario di cui alla L. 190/2014.</p>
10.1	<p><b>CODICE TRIBUTO</b></p> <p>Per effettuare il versamento con il modello F24 della "flat tax incrementale" occorre utilizzare il codice tributo "1731", denominato "Imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali - Flat tax incrementale - Art. 1, commi da 55 a 57, della legge 29 dicembre 2022, n. 197".</p>
10.2	<p><b>COMPILAZIONE DEL MODELLO F24</b></p> <p>In sede di compilazione del modello F24:</p>



	<p>accessori. Non rileva, a tal fine, la natura del soggetto che rende la prestazione e la finalità del trasporto che può anche essere turistico-ricreativa.</p> <p>Nel caso specifico, poiché la società svolge un'attività di trasporto urbano di persone senza fornitura di servizi ulteriori ma mediante l'impiego di veicoli diversi da quelli adibiti al servizio taxi, trova applicazione l'aliquota IVA del 10%.</p>
<b>12.4</b>	<p><b>ESONERO DALL'INVIO DEI CORRISPETTIVI</b></p> <p>Per quanto riguarda le modalità di certificazione delle prestazioni, l'Agenzia conferma che i soggetti che svolgono attività di trasporto nei confronti del pubblico non sono tenuti né alla memorizzazione e trasmissione dei dati dei corrispettivi (art. 1, comma 1 lett. b), del D.M. 10.5.2019), né all'emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale (art. 1, comma 3, del DPR 696/96), laddove provvedano a certificare detti corrispettivi mediante l'emissione di biglietti di trasporto conformi al D.M. 30.6.92 (e assolvano gli ulteriori adempimenti previsti dallo stesso decreto).</p>
<b>13</b>	<p><b>BIGLIETTI DI TRASPORTO - CONSERVAZIONE ELETTRONICA MEDIANTE UN FILE RIEPILOGATIVO</b></p>
	<p>Con risposta a interpello n. 98 del 23.4.2024, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alle modalità di conservazione dei biglietti di trasporto, da parte di una società operante nel settore del trasporto aereo.</p> <p>L'istante certificava i servizi di trasporto mediante biglietti emessi in formato elettronico (nel rispetto di quanto disposto dal D.M. 30.6.92) e, al fine di ridurre i costi di archiviazione, ipotizzava di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– predisporre mensilmente un <i>file</i> riepilogativo dei dati e delle informazioni contenuti in ciascun biglietto;</li> <li>– conservare digitalmente la stampa in formato PDF di tale <i>file</i>, nel rispetto del D.M. 17.6.2014 e del D.Lgs. 82/2005 (CAD).</li> </ul> <p>Escludeva, invece, l'intervento di un notaio per l'attestazione di conformità ai documenti originali.</p>
<b>13.1</b>	<p><b>CONSERVAZIONE DEI BIGLIETTI SINGOLI</b></p> <p>L'Agenzia delle Entrate ricorda che i biglietti di trasporto sono documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie, soggetti agli obblighi previsti dal citato D.M. 17.6.2014:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– sia per quanto riguarda le caratteristiche che devono possedere quando sono emessi in formato elettronico;</li> <li>– sia per quanto riguarda modalità e tempi di conservazione.</li> </ul> <p>Pertanto, in base alle norme attualmente vigenti, la conservazione di un <i>file</i> riepilogativo predisposto secondo le modalità anzidette non potrebbe sostituire quella dei singoli documenti di trasporto.</p>
<b>13.2</b>	<p><b>QUALIFICAZIONE DEL FILE COME "ESTRATTO INFORMATICO"</b></p> <p>L'Agenzia osserva poi che, qualora il <i>file</i> riepilogativo potesse qualificarsi come "estratto informatico" di ciascun biglietto (ossia, in base alle Linee Guida AgID attuative dell'art. 71 del CAD, come "<i>una parte del documento con una diversa evidenza informatica rispetto al documento da cui è tratto</i>"), ai fini della sua piena efficacia probatoria occorrerebbe l'attestazione di conformità all'originale da parte del pubblico ufficiale a ciò autorizzato.</p> <p>Pertanto, in assenza di intervento del pubblico ufficiale, la redazione e conservazione del <i>file</i> riepilogativo non potrebbe sostituire quella dei singoli documenti, ma potrebbe, al più, aggiungersi alla stessa.</p>
<b>14</b>	<p><b>LIQUIDAZIONE GENERALE DEI BENI - NOTA DI VARIAZIONE IVA</b></p>
	<p>L'Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello n. 88 del 8.4.2024, ha riconosciuto la possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione per il fornitore che non abbia ricevuto il pagamento del corrispettivo pattuito da parte di una fondazione assoggettata a una procedura di liquidazione giudiziale dei beni ai sensi dell'art. 14 delle disposizioni di attuazione al codice civile.</p> <p>Nel più rilevante documento di prassi in materia (C.M. n. 77/E del 17.4.2000),</p>

	<p>l'Amministrazione finanziaria, ai fini dell'emissione della nota di variazione in diminuzione, aveva menzionato le sole procedure concorsuali disciplinate dalla legge fallimentare.</p> <p>Nella risposta a interpello in esame, però, si rileva che la procedura di liquidazione generale dei beni di cui agli artt. 14 e seguenti delle disposizioni di attuazione al codice civile è soggetta alle "disposizioni degli articoli 201, 207, 208, 209, 210, 212 e 213 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267", cioè alle disposizioni che regolano la liquidazione coatta amministrativa, le quali a loro volta rinviano alle disposizioni che disciplinano il fallimento (ora liquidazione giudiziale).</p> <p>A fronte dei menzionati rinvii, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la procedura di liquidazione generale dei beni sia riconducibile tra le procedure per le quali, in caso di infruttuosità, è possibile ricorrere all'art. 26 del DPR 633/72, ai fini dell'emissione della nota di variazione in diminuzione.</p>
<b>14.1</b>	<p><b>TERMINE INIZIALE DI EMISSIONE DELLA NOTA</b></p> <p>Se la procedura è stata avviata prima del 26.5.2021 (ovvero prima dell'entrata in vigore del D.L. 73/2021 che ha modificato la disciplina), la nota di variazione in diminuzione può essere emessa solamente a decorrere dal momento in cui si è verificata l'infruttuosità della procedura, ai sensi del previgente art. 26 del DPR 633/72, e non già dal momento di avvio della procedura stessa.</p> <p>Nel caso oggetto dell'interpello, in ragione del rinvio contenuto nell'art. 16 delle disposizioni di attuazione al codice civile alle norme in materia di liquidazione coatta amministrativa e, in particolare, all'art. 213 del R.D. 267/42, il fornitore potrà emettere la nota di variazione solamente decorsi i termini previsti per l'approvazione del piano di riparto (si veda C.M. n. 77/E del 17.4.2000).</p>
<b>14.2</b>	<p><b>TERMINE FINALE PER L'EMISSIONE DELLA NOTA E PER LA DETRAZIONE</b></p> <p>L'Agenzia delle Entrate ha confermato le proprie precedenti indicazioni affermando che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa entro il termine di invio della dichiarazione annuale IVA riferita all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione (nel caso di specie, l'infruttuosità della procedura);</li> <li>– il diritto alla detrazione dell'IVA può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui la nota è stata emessa e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.</li> </ul>
<b>15</b>	<p><b>RIMBORSO IVA - RICHIESTA DA PARTE DELLA CASA MADRE - ESCLUSIONE IN PRESENZA DI STABILE ORGANIZZAZIONE</b></p>
	<p>Con risposta a interpello n. 87 del 8.4.2024, l'Agenzia delle Entrate, confermando l'orientamento della Cassazione (sentenza 4.9.2023 n. 25685), ha chiarito che la presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato non consente la richiesta di rimborso dell'eccedenza IVA da parte della casa madre.</p>
<b>15.1</b>	<p><b>CASO DI SPECIE</b></p> <p>La questione esaminata nella risposta a interpello n. 87/2024 riguarda una stabile organizzazione che opera in Italia, svolgendo esclusivamente attività di consulenza e supporto per la casa madre, stabilita nel Regno Unito.</p> <p>In ragione degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, la stabile organizzazione risulta fisiologicamente a credito.</p>
<b>15.2</b>	<p><b>RIMBORSO DEL CREDITO IVA MATURATO DA UNA STABILE ORGANIZZAZIONE</b></p> <p>Nella suddetta fattispecie non è possibile applicare l'art. 30, comma 2 lett. e), del DPR 633/72, riservato ai soggetti identificati ai fini IVA ex art. 35-ter o che hanno nominato un rappresentante fiscale, in quanto, come sancito da Cass. 4.9.2023 n. 25685, il soggetto non residente "dotato di effettiva ed operativa stabile organizzazione in Italia non può accedere al rimborso c.d. agevolato (...) neppure con riferimento alle operazioni compiute direttamente, senza cioè il coinvolgimento della stabile organizzazione".</p>

	<p>Neppure è possibile chiedere il rimborso del credito invocando la sussistenza dei presupposti di cui all'art. 30, comma 2 lett. d), del DPR 633/72, in base al quale la richiesta può essere effettuata in dichiarazione annuale dai soggetti passivi che effettuano prevalentemente operazioni non soggette per carenza del requisito di territorialità ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies del DPR 633/72. Le prestazioni di servizi effettuate dalla <i>branch</i> nei confronti della casa madre non rilevano, infatti, ai fini dell'imposta, dal momento che stabile organizzazione e sede centrale vanno considerate come un'unica entità giuridica.</p> <p>Non è ammissibile, infine, il ricorso all'art. 38-ter del DPR 633/72 che consente, "a condizione di reciprocità", di potere beneficiare del rimborso dell'IVA sugli acquisti e importazioni direttamente effettuati dal soggetto non residente nel territorio dello Stato. Le operazioni passive sono, infatti, imputabili esclusivamente alla stabile organizzazione.</p> <p>L'eccedenza IVA potrebbe, quindi, essere recuperata dalla stabile organizzazione in dichiarazione annuale al ricorrere del presupposto di cui all'art. 30, comma 3, del DPR 633/72, ovvero in base alla minore delle eccedenze del triennio.</p>
16	<p><b>COMUNICAZIONI FINANZIARIE PER OPERAZIONI DI CROWDFUNDING - ESCLUSIONE</b></p>
	<p>Con risposta a interpello n. 85 del 2.4.2024, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che non sono dovute le comunicazioni all'Archivio dei rapporti finanziari dell'Anagrafe Tributaria da parte del gestore di un portale di <i>crowdfunding</i>.</p> <p><b>Assenza di gestione finanziaria</b></p> <p>L'esclusione dall'adempimento è dipesa dal fatto che, nel caso specifico, non sussisteva:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- una gestione finanziaria degli investimenti (non vi era, cioè, gestione dei flussi di pagamento da e/o verso il titolare di progetto, né custodia degli strumenti oggetto dell'offerta e detenzione delle liquidità dei clienti);</li> <li>- alcuna forma di controllo, coordinamento o collegamento diretto o indiretto sul prestatore dei servizi di pagamento.</li> </ul>