



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 20 del 21 maggio 2024

Focus settimanale:

- **Ravvedimento speciale con platea ampia**
- **Bonus investimenti 4.0: la comunicazione via PEC al GSE**
- **Il ravvedimento operoso – prima parte**
- **Le ultime novità in materia di fatturazione elettronica**
- **Acconto IMU entro il 17 giugno 2024**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	12
Ravvedimento speciale con platea ampia.....	12
Bonus investimenti 4.0: la comunicazione via PEC al GSE	14
L'Approfondimento.....	16
Il ravvedimento operoso – prima parte	16
L'Approfondimento.....	24
Le ultime novità in materia di fatturazione elettronica	24
L'Approfondimento.....	33
Acconto IMU entro il 17 giugno 2024.....	33

Flash di stampa



Affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta	IL SOLE 24 ORE 13.05.2024	Il testo della bozza di decreto di riforma dell'Irpef e Ires, approvata il 30.04.2024 in prima lettura dal Consiglio dei Ministri, consente di affrancare, con un'imposta sostitutiva paria al 10%, le riserve in sospensione d'imposta già presenti nei bilanci.
Esenzione imposta di successione	IL SOLE 24 ORE 13.05.2024	Lo schema di decreto delegato sull'imposta di successione e donazione riformula, tramite l'art. 3, c. 4-ter D.lgs. 346/1990, la disciplina dell'esenzione nel caso di partecipazioni in società di capitali in cui è presente il requisito dell'acquisizione o dell'integrazione del "controllo".
Cause di decadenza del concordato preventivo biennale	IL SOLE 24 ORE 13.05.2024	L'art. 22 D.lgs. 13/2024 stabilisce che se a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi, i dati e le informazioni dichiarate dal contribuente determinano un reddito o un valore della produzione netta diversi rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato, il concordato preventivo biennale decade.
Bonus ristrutturazioni	ITALIA OGGI 14.05.2024	Il bonus spetta nella misura del 50% ed entro un massimale di spesa agevolabile pari a 96.000 euro per le spese sostenute entro il 31.12.2024, dal 1.01.2025 si ridurrà al 36% nel limite massimo di 48.000 euro, Dal 2028 e fino al 31.12.2033, la percentuale sarà del 30%.
Sospensione Irap	IL SOLE 24 ORE 14.05.2024	Le imprese che operano nel settore ricettivo non sono soggette a Irap. È quanto pubblicato sul Bollettino ufficiale della Regione autonoma della Sardegna e sulla home page del sito istituzionale dell'Agenzia sarda delle Entrate.
Operazioni occasionali per contribuenti Iva	ITALIA OGGI 13.05.2024	La persona fisica o giuridica che possiede lo status di soggetto passivo, deve applicare l'Iva a tutte le cessioni di beni e le

		prestazioni di servizi a titolo oneroso, anche se del tutto occasionali ed estranee all'attività tipica, ad eccezione delle operazioni non riconducibili a un'attività economica e quelle inerenti alla sfera privata.
Bonus edili e spalma crediti	IL SOLE 24 ORE 15.05.2024	L'emendamento al D.L. 39/2024 che prevede l'utilizzo degli sconti fiscali in edilizia in 10 anni per le detrazioni delle spese 2024 dove rimangono esclusi i crediti d'imposta, è stato approvato in commissione al Senato.
Tempistiche per il bonus Transizione 5.0	IL SOLE 24 ORE 15.05.2024	Con un emendamento al D.L. 39/2024 è stabilito che il credito d'imposta per investimenti "Transizione 5.0" riguarda il periodo 1.01.2024-31.12.2025 e comprende quindi anche la frazione dell'anno precedente all'entrata in vigore del provvedimento.
Autotutela, atti illegittimi e annullamento dell'atto	IL SOLE 24 ORE 15.05.2024	Con il D.lgs. 219/2023 viene modificata la disciplina dell'autotutela dal 18.01.2024, prevedendo la soppressione dell'art. 2-quater D.L. 564/1994.
Compensazione crediti d'imposta	ITALIA OGGI 15.05.2024	Un emendamento presentato in sede di conversione in legge del D.L. 39/2024 stabilisce che banche e intermediari finanziari non possano compensare i crediti d'imposta derivanti dai bonus edilizi con i debiti di cui all'art. 17, c. 2, lett. e), f) e g) D.lgs. 241/1997.
Cessioni delle rate delle detrazioni per bonus edilizi	ITALIA OGGI 16.05.2024	Un emendamento approvato in sede di conversione in legge del D.L. 39/2024, con l'art. 4-bis, c. 7, ha ribadito che non è possibile procedere a nuove cessioni dirette delle rate non ancora fruite delle detrazioni concesse per i bonus edilizi, non interferendo, però, con le cessioni successive alla prima, nel rispetto dei limiti stabiliti all'art. 121, c. 1, lett. b) D.L. 34/2020.
Detrazioni per ristrutturazioni	ITALIA OGGI 16.05.2024	L'art. 9-bis, c. 8 della legge di conversione del D.L. 39/2024 aggiunge il c. 3-ter all'art.

		16-bis Tuir, sancendo che per le spese agevolate, sostenute dal 1.01.2028 al 31.12.2033 l'aliquota di detrazione è ridotta al 30%, ad eccezione di quello che servono per la sostituzione del gruppo elettrogeno di emergenza con generatori di emergenza a gas di ultima generazione.
Divieto di compensazioni dei crediti d'imposta	ITALIA OGGI 16.05.2024	L'art. 4-bis della legge di conversione del D.L. 39/2024 non permette ad alcuni soggetti qualificati di compensare i propri crediti d'imposta derivanti dalla cessione del credito con contributi previdenziali, assistenziali e premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali.
Deroga al blocco dello sconto in fattura	ITALIA OGGI 16.05.2024	Il nuovo c. 3-ter.1 introdotto nell'art. 2 D.L. 39/2024 dalla legge di conversione introduce una deroga al blocco dello sconto in fattura e della cessione del credito per gli interventi nei Comuni colpiti da terremoti, prevedendo che il divieto di cessione del credito non si applica agli interventi di ricostruzione nei comuni colpiti da eventi sismici.
Imprese agricole alluvionate	ITALIA OGGI 16.05.2024	Il D.L. 63/2024, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 15.05.2024, stabilisce la riduzione dei contributi Inps in favore delle imprese agricole residenti nei territori di Emilia Romagna, Marche e Toscana colpiti dagli eventi alluvionali dell'anno 2023.
Delega fiscale	ITALIA OGGI 17.05.2024 IL SOLE 24 ORE 17.05.2024	Sta per essere approvato il decreto sanzioni che prevede nuove sanzioni amministrative per le violazioni commesse dal 1.09.2024, oltre ad introdurre due requisiti per classificare i crediti d'imposta inesistenti e quattro per i non spettanti.
Legge di conversione del D.L. 39/2024	ITALIA OGGI 17.05.2024	Con l'approvazione il 16.05.2024 della legge di conversione del D.L. 39/2024, viene prorogata la decorrenza della sugar tax dal 1.07.2024 dal 1.07.2025 e della plastic tax dal 1.07.2024 al 1.07.2026.
Alert per i forfetari	ITALIA OGGI	

	18.05.2024	L'Agenzia delle Entrate ha avvertito le partite Iva di controllare i requisiti per la fruizione del regime agevolato e la corretta esposizione nel modello dei contributi previdenziali indicati nel quadro RP, invece che nel corretto LM.
Impatriati	ITALIA OGGI 18.05.2024	L'Agenzia delle Entrate ha iniziato a controllare le dichiarazioni per l'anno d'imposta 2021 in cui sono presenti crediti per imposte pagate all'estero, con la richiesta della documentazione probatoria ai sensi dell'art. 36-ter Dpr 600/1973.
Credito d'imposta 4.0	ITALIA OGGI 18.05.2024	Dal 18.05.2024 è operativa la modalità semplificata per richiedere la compensazione dei crediti d'imposta 4.0, dove sarà possibile inviare i moduli per la compensazione del bonus tramite portale.
Registro titolari effettivi	IL SOLE 24 ORE 18.05.2024	La Sesta sezione del Consiglio di Stato ha accolto i numerosi ricorsi contro la sentenza del Tar Lazio che il 9.04.2024 aveva respinto le ragioni di coloro che contestavano le modalità di funzionamento. Il blocco congela le procedure di iscrizione alle Camere di commercio e non prevede sanzioni per i ritardatari.

L'Agenzia interpreta



Detrazione per acquisto di mobili

INTERPELLO
N. 102
DEL 13.05.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che per beneficiare della detrazione per la ristrutturazione edilizia e della collegata detrazione per l'acquisto di mobili e degli arredi è sufficiente che il contribuente disponga dell'immobile anche in forza di un diverso titolo, rispetto alla proprietà, alla locazione e al comodato.

Proventi del fondo alternativo

INTERPELLO
N. 104
DEL 13.05.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che sui proventi del fondo pensione estero che opera tramite un fondo alternativo immobiliare italiano, non va applicata la ritenuta.

Superbonus

INTERPELLO
N. 103
DEL 13.05.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che, ai fini del superbonus e del relativo sconto in fattura, per individuare l'agevolazione che spetta al contribuente occorre fare riferimento alla data indicata nella fattura, corrispondente all'effettuazione dell'operazione.

Codici tributo procedure di mediazione

RISOLUZIONE
N. 23/E/2024

RISOLUZIONE
N. 24/E/2024

L'Agenzia delle Entrate, con la prima risoluzione ha istituito i codici tributo che i contribuenti devono indicare nel modello F24 per utilizzare i crediti spettanti per i procedimenti di mediazione civile e commerciale definiti dall'art. 20 D.L. 28/2010, ossia il codice "7067", il codice "7068" e il codice "7069". Con la seconda risoluzione ha istituito il codice tributo "7070" previsto per il credito d'imposta - patrocinio a spese dello Stato nella mediazione civile e commerciale e negoziazione assistita nei casi previsti dagli artt. 5, c. 1 e 5-quater D. Lgs. 28/2010 e dall'art. 3 D.L. 132/2014.

Accesso al ravvedimento speciale

CIRCOLARE
N. 11/E/2024

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che sono escluse dal ravvedimento speciale le violazioni già oggetto di precedente regolarizzazione entro il 30.09.2023 ma decadute a causa

		del mancato o tardivo pagamento delle rate successive alla prima.
Compensazione crediti d'imposta 4.0	RISOLUZIONE N. 25/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, consente alle imprese che hanno effettuato le comunicazioni al Gse previste dal D.L. 39/2024 di compensare nel modello F24 i crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali 4.0. Come anno di riferimento va indicato l'anno di completamento dell'investimento agevolato presente nella comunicazione inviata.
Ristorni ai soci	CONSULENZA GIURIDICA N. 1/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la consulenza giuridica, ha ribadito che i ristorni riconosciuti ai soci della cooperativa sono deducibili oltre ai fini Ires anche ai fini Irap.
F24 rateali con addebito alle future scadenze	CIRCOLARE N. 9/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha illustrato le novità relative alla rateazione del saldo e del primo acconto delle imposte basata su comportamenti concludenti del contribuente e sui modelli F24 rateali precaricati online con addebito alle future scadenze.
Rimborso investimento qualificato	INTERPELLO N. 105 DEL 13.05.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che non consegue l'obbligo di reinvestimento per gli investimenti qualificati delle Casse di previdenza e dei fondi pensione, ai rimborsi anticipati proporzionali su iniziativa del gestore.

Il Giudice ha sentenziato



Disposizioni della legge delega solo dopo il decreto delegato

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DEL LAZIO
N. 2754/2024

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, ritiene necessari i decreti delegati al fine di applicare i principi della legge delega.

Benefici prima casa

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI CASERTA
N. 1699/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Caserta ha chiarito che il contribuente già proprietario di altra abitazione acquistata con agevolazione prima casa, se vende la casa precedente entro un anno dal rogito per l'acquisto della nuova prima casa, ha la possibilità di beneficiare dei benefici "prima casa".

Mandato al difensore

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 10320/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha affermato che se l'avvocato di libero foro non è stato nominato con apposita e motivata deliberazione dell'ente, rende nullo il mandato alla lite nella difesa nel contenzioso tributario.

Disapplicazione sanzioni

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 2604/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che il potere di disapplicazione delle sanzioni per violazioni di norme tributarie è esercitabile d'ufficio dal giudice tributario, se viene rilevato che le stesse sono state commesse in presenza e in connessione con una situazione di oggettiva incertezza nell'interpretazione normativa.

Eccezioni nell'appello tributario

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 10840/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha precisato che nel processo tributario d'appello non sono ammesse nuove eccezioni relative ai vizi d'invalidità della pretesa fiscale, anche se il divieto non si estende alle eccezioni improprie o alle mere difese riguardanti i fatti costitutivi del credito tributario.

Bancarotta fraudolenta e documentale

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 16414/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che a prescindere dalle dimensioni dell'impresa, anche un bene avente un valore irrisorio o esiguo, ove

distaccato dal patrimonio sociale e senza riceverne alcun utile o corrispettivo, rileva ai fini del reato di bancarotta patrimoniale.

Residenza estera

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 11733/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha affermato che l'elezione del domicilio, ai fini dell'accertamento, anche in luogo diverso dall'ultima residenza anagrafica all'atto dell'iscrizione all'Aire, non ha rilievo se non viene contestata la residenza all'estero del contribuente.

**Ristrutturazione
immobile locato**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 13162/2024

La Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza, ha sancito l'equivalenza dei presupposti tra detrazione e rimborso dell'Iva assolta su lavori di ristrutturazione o manutenzione realizzati sull'immobile assunto in locazione, a condizione che vi sia un nesso di strumentalità con l'attività svolta dal locatario.

**Inerenza dei costi
per beni in
comodato**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 13043/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che la contestazione di indeducibilità dei costi (per il comodante) relativi ai beni concessi in comodato fondata unicamente sulla previsione contrattuale che pone a carico del comodatario le spese di manutenzione non è corretta.

**Rimborso Iva pagata
all'estero**

CORTE DI GIUSTIZIA
UE
C-746

La Corte di Giustizia UE, con la sentenza, ha affermato che l'autorità tributaria non può rifiutare il rimborso dell'Iva all'impresa residente in un altro Paese Ue che non ha fornito nei termini la documentazione supplementare richiestale per controllare la fondatezza della domanda.

Bancarotta

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 17140/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito in tema di bancarotta, che l'aggravante della grave entità del danno deve essere valutata nel complesso di quanto risulta sottratto alla massa fallimentare e non al pregiudizio sofferto da ogni partecipante e può coincidere

anche interamente con l'elevato debito tributario.

Firma dell'avviso di accertamento

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 10587/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito che l'avviso di accertamento è valido anche se sottoscritto da funzionario non in carriera direttiva.

In breve

Ravvedimento speciale con platea ampia

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la circolare n. 11, che fornisce alcuni chiarimenti in tema di ravvedimento operoso speciale ex L. 197/2022 con specifico riguardo all'ambito applicativo dell'estensione prevista dal DL 29 marzo 2024 n. 39.

Tale istituto è molto simile al ravvedimento ordinario disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs. 472/97, che si differenzia da quest'ultimo in quanto la riduzione delle sanzioni è a 1/18 del minimo e le somme possono essere pagate in forma rateale.

Nella espressione previgente dell'art. 1 commi 174 ss. della L. 197/2022, per beneficiare del ravvedimento relativo alle violazioni riguardanti le dichiarazioni commesse sino al 31 dicembre 2021, sarebbe stato necessario rimuovere la violazione (presentare la dichiarazione integrativa e/o correggere la fattura) e pagare le somme o la prima rata entro il 30 settembre 2023.

Sono stati però introdotti due interventi normativi:

- il DL 215/2023 conv. L. 18/2024, che ha esteso il ravvedimento speciale alle violazioni riguardanti le dichiarazioni commesse in relazione all'anno 2022, prevedendo per esse il termine del 31 maggio 2024;
- il DL 29 marzo 2024 n. 39, che ha riaperto i termini per fruire del ravvedimento operoso speciale per le violazioni riguardanti le dichiarazioni commesse sino al 31 dicembre 2021, prevedendo quale termine perentorio il 31 maggio 2024, per il pagamento delle prime 5 rate e per la rimozione delle violazioni.

Per i pagamenti e fermo il termine del 31 maggio per rimuovere la violazione, c'è un "doppio binario":

- per le violazioni commesse nel 2022, gli importi potranno essere pagati in 4 rate, scadenti il 31 maggio 2024, il 30 giugno 2024, il 30 settembre 2024 e il 20 dicembre 2024 (salvo pagamento in unica soluzione entro il 31 maggio);
- per le violazioni commesse sino al 2021, entro il 31 maggio 2024 occorrerà pagare le prime cinque rate (scadute il 30 settembre 2023, il 31 ottobre 2023, il 30 novembre 2023, il 20 dicembre 2023 e il 31 marzo 2024) e restano invariati i termini per il

pagamento delle restanti tre rate, fissati al 30 giugno 2024, al 30 settembre 2024 e al 20 dicembre 2024.

Il legislatore, all'art. 7 comma 7 del DL 39/2024, ha utilizzato una formula ampia, parlando dei contribuenti che "entro il termine del 30 settembre 2023, non hanno perfezionato la procedura di regolarizzazione".

Vi rientrano in primo luogo i contribuenti che entro il 30 settembre non hanno pagato la prima rata, l'hanno pagata tardi oppure hanno pagato la prima rata/tutte le somme, ma non hanno rimosso la violazione.

Sono riammessi i contribuenti che hanno sanato una parte delle violazioni commesse nello stesso anno. Si pensi al contribuente che ha sanato la dichiarazione IVA 2021 (anno 2020) per omessa fatturazione commessa nel 2020, ma, oltre a imposte e interessi legali, ha pagato una sola sanzione del 5% (quella sulla dichiarazione infedele e non anche quella sulla fatturazione). Egli potrà pagare una ulteriore sanzione del 5% nel rispetto dei termini di legge.

Non sono riammessi, invece, i contribuenti che hanno perfezionato il ravvedimento, quindi hanno rimosso la violazione e hanno pagato tutte le somme o la prima rata entro fine settembre, ma sono decaduti per mancato pagamento delle rate successive.

Questi contribuenti, tecnicamente, non decadono dal ravvedimento ma dalla dilazione: le somme saranno iscritte a ruolo maggiorate di una sanzione del 30% sulla residua imposta. Non rileva che le violazioni siano state constatate mediante PVC formato dopo il 30 settembre.

Rimane comunque fermo l'art. 21 del DL 34/2023, quindi:

- non sono ravvedibili le violazioni emergenti da liquidazione della dichiarazione, come gli omessi/tardivi versamenti di imposte dichiarate nonché le omesse dichiarazioni;
- non sono ravvedibili le omesse/infedeli compilazioni del quadro RW, ma si può ravvedere la mancata dichiarazione di redditi esteri e le violazioni in tema di IVIE/IVAFE;
- sono ravvedibili le violazioni da controllo formale della dichiarazione ex art. 36-ter del DPR 600/73.

Bonus investimenti 4.0: la comunicazione via PEC al GSE

Come stabilito dal decreto MIMIT del 24.04.2024, il GSE ha pubblicato i modelli utilizzabili al fine di compensare i crediti d'imposta per gli investimenti del piano transizione 4.0.

Come previsto dall'art. 6 del DL 39/2024 e del DM 24 aprile 2024, è necessario inviare la comunicazione preventiva (una volta terminati gli investimenti la comunicazione andrà aggiornata) indicando l'importo degli investimenti che si intendono effettuare e la suddivisione del credito, con riguardo agli investimenti effettuati dal 30 marzo 2024. Diversamente, per gli investimenti realizzati dal 1.01.2023 (1.01.2024 per il credito R&S) al 29.03.2024, si deve presentare solo la comunicazione una volta terminato l'investimento.

Per questo motivo, il MIMIT ha approvato due diversi modelli di comunicazione. Il "Modulo 1" contenuto nell'Allegato 1 al DM 24 aprile 2024 e on line sul sito del GSE, va utilizzato in caso di investimenti in beni strumentali nuovi, finalizzati alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, mentre il "Modulo 2" contenuto nell'Allegato 2, serve in caso di investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica.

Il GSE, con il comunicato, ha precisato che per compilare i modelli va utilizzato Acrobat Reader autorizzando l'esecuzione del Javascript. Ogni file va poi firmato digitalmente con un certificato di firma elettronica qualificata in corso di validità rilasciato da una Certification Authority e inviato tramite PEC all'indirizzo: transizione4@pec.gse.it.

Tramite un ulteriore comunicato, il GSE ha precisato che nell'oggetto delle comunicazioni trasmesse via PEC è necessario indicare "Comunicazionepreventiva_Codice fiscale oppure partita IVA dell'impresa", nel caso di comunicazione preventiva o "Comunicazioneedicompletamento_Codice fiscale oppure partita IVA dell'impresa", in caso di comunicazione di completamento.

In assenza di specifiche istruzioni per la compilazione, nel "periodo di realizzazione degli investimenti (MM-AAAA / MM-AAAA)", si pensava potesse essere utile indicare quale mese iniziale quello di "avvio dell'investimento", inteso come *"la data del primo impegno giuridicamente vincolante ad ordinare i beni oggetto dell'investimento, ovvero qualsiasi altro impegno che renda irreversibile l'investimento stesso, a seconda di quale condizione si verifichi prima"* (circolare n. 34/2016 Agenzia delle Entrate). Adesso, con la Risoluzione

25/E/2024, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che come anno di riferimento si deve indicare l'anno di completamento dell'investimento agevolato presente nella comunicazione inviata.

L'Approfondimento

Il ravvedimento operoso – prima parte

PREMESSA

Come noto il ravvedimento operoso, ex art. 13 del Dlgs n. 472/1997 e il più recente ravvedimento speciale, di cui all'art. 1, commi da 174 a 178 della Legge n. 197/2022 sono due strumenti di compliance che consentono ai contribuenti di:

- regolarizzare eventuali inadempienze commesse;
- prevenire l'attività di accertamento.

Di seguito, nella speranza di fornire una guida di semplice consultazione cercheremo di esaminare l'istituto del ravvedimento operoso in tutti i suoi aspetti salienti.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Come stabilito dall'art. 13, primo comma, del Dlgs n. 472/1997 ***“La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:***

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel

corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni".

Evidenziamo, inoltre, che:

- il pagamento e la regolarizzazione non precludono l'inizio o la prosecuzione delle verifiche o delle altre attività amministrative di controllo e accertamento;

- il versamento della sanzione ridotta deve essere effettuato contestualmente al pagamento del tributo o della differenza e degli interessi di mora, calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno a partire dalla data di commissione della violazione. Non è ammessa alcuna rateazione;
- se la liquidazione è eseguita dall'Ufficio il ravvedimento si perfeziona con il versamento di quanto dovuto nel termine di 60 giorni dalla data della notifica dell'avviso di liquidazione.

Premesso ciò, osserviamo che l'aspetto più interessante di tutta la disposizione rimane senza ombra di dubbio il venir meno della preclusione legata ai controlli, dato che non opera lo sbarramento di cui al primo comma dell'art. 13 del Dlgs n. 472/1997.

Il ravvedimento operoso può, infatti, essere utilizzato fino a che la violazione non è stata constatata e fino a che non sono iniziati **“accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza”**.

Di fatto, l'unico impedimento è dato dalla notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni (controlli formali) di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973 e 54-bis del DPR n. 633/1972.

LA CIRCOLARE N. 6/E/20215

In materia di ravvedimento operoso l'Ufficio ha avuto modo di esprimersi in più occasioni.

In particolare, nel documento di prassi n. 6/E/2015:

- è stato chiarito che le nuove regole sul ravvedimento operoso si applicano anche alle violazioni che alla data del 1.1.2015 sono già state constatate dall'Ufficio (si pensi all'emissione di un Pvc), ma che non sono state ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento.

Per queste ragioni, è possibile usufruire del ravvedimento operoso **“nonostante la violazione sia stata già constatata mediante pvc. Ciò, tuttavia, non muta la natura e le finalità dell'istituto del ravvedimento operoso – che rimane un atto di regolarizzazione spontanea da parte del contribuente – nel senso che non lo trasforma in un atto di acquiescenza ai rilievi contenuti nel pvc.**

Pertanto, il contribuente potrà sanare le medesime violazioni ravvedibili in base alla precedente formulazione normativa anche laddove - ed è questo l'elemento innovativo - gli sia stato consegnato un pvc, fermo restando l'assenza di notifiche degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973 e 54-bis del DPR n. 633/1972.

Sarà onere del contribuente comunicare agli Uffici i distinti rilievi per i quali si intende prestare acquiescenza”;

- viene richiamata la precedente circolare n. 18/E/2011 attraverso la quale era stato precisato che ***“la preclusione al ravvedimento opera con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell’ambito di questi controlli. È stato, pertanto, ammesso che il contribuente che abbia ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e/o di quello formale possa avvalersi del ravvedimento per sanare altre violazioni che non gli siano state contestate con tale procedura.***

Gli stessi chiarimenti trovano applicazione con riferimento al nuovo ravvedimento operoso”.

Sempre l’Amministrazione Finanziaria osserva, infine, che ***“gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, anche se non espressamente menzionate, si debbano ritenere cause ostative del nuovo ravvedimento, per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria***”.

IL RAVVEDIMENTO DELLE VIOLAZIONI CONNOTATE DA FRODE

Il documento di prassi n. 11/E/2022 fornisce utili indicazioni in merito alla possibilità di utilizzare il ravvedimento operoso in presenza di violazioni connotate da frode:

- suggellando quanto già precisato in occasione di Telefisco 2020;
- con il fine di trovare una quadra tra i diversi interventi normativi che hanno interessato l’istituto del ravvedimento negli ultimi anni e le norme contenute nel Dlgs n. 74/2000.

In particolare, dopo aver riepilogato il quadro normativo in vigore e aver esaminato la previsione, di cui al comma 2 dell’art. 13 del Dlgs n. 74/2000, ovvero l’esplicito riferimento

agli artt. 2 e 3 del Dlgs n. 74/2000, l'Amministrazione Finanziaria osserva che nei casi di estinzione del debito tributario la non punibilità si estende anche alle ipotesi riguardanti reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Ebbene, non si può fare a meno di constatare che la disposizione così formulata altro non fa che confermare la volontà del Legislatore di incentivare sempre più il ricorso al ravvedimento operoso ai fini degli effetti penali, senza distinguere a seconda del reato tributario contestato.

Così rileva, infatti, l'Ufficio ***“Il predetto comma 2 dell’art. 13 del Dlgs n. 74 del 2000, nonché il comma 2 del successivo art. 13-bis, nella versione attualmente vigente, legittimano, quindi, l’accesso all’istituto del ravvedimento operoso anche per le condotte dichiarative fraudolente, regolandone le conseguenze penali e precisando le condizioni alle quali tali effetti si realizzano. Disciplinando gli effetti penali prodotti dal ravvedimento – mediante integrale pagamento degli importi dovuti – prima e dopo l’avvio di qualunque attività istruttoria, la norma ammette di fatto la legittimità del ravvedimento stesso anche sotto il profilo sanzionatorio amministrativo”***.

Ricordiamo, infine, che la legittimità del ravvedimento operoso in ambito amministrativo non soggiace ai limiti posti dalla normativa sanzionatoria penale.

L'ESEMPIO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nella richiamata circolare n. 11/E/2022 l'Amministrazione Finanziaria evidenzia che ***“la formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penal”***, ovvero ciò che è stabilito dall'art. 13, comma 2 del Dlgs n. 74/2000 ***“spiega i suoi effetti solo ai fini penali e non anche ai fini del perfezionamento del ravvedimento ai sensi dell’art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997”***.

In pratica, l'Ufficio rileva che a seguito delle modifiche normative si deve ritenere ***“superata la preclusione al ravvedimento in presenza di condotte fraudolente come espressa con la circolare n. 180/E del 1998, riconoscendo al contribuente la possibilità di***

accedere allo strumento del ravvedimento operoso per regolarizzare anche le violazioni fiscali connesse a condotte fraudolente”.

Tuttavia, lo stesso Ufficio precisa che **“la possibilità di ricorrere al ravvedimento operoso per regolarizzare violazioni fiscali anche connesse a condotte fraudolente:**

- a) incontra i limiti propri di tale istituto, come individuati negli artt. 13 e 13-bis del Dlgs n. 472/1997 e cioè il rispetto delle regole amministrative previste, a prescindere dalle valutazioni che competono al giudice in sede penale;**
- b) deve comunque tener conto delle situazioni concretamente in essere e dei relativi riflessi sul quantum della sanzione base. Così, ad esempio, a fronte di un processo verbale dell'autorità competente che constati violazioni legate a condotte fraudolente, sarà possibile il ravvedimento ex art. 13, comma 1, lett. b-quater), del Dlgs n. 472. Questo, tuttavia, quale regolarizzazione che avviene dopo la constatazione della violazione, dovrà prendere a riferimento la sanzione determinata applicando a quella per infedele dichiarazione la maggiorazione del cinquanta per cento prevista quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente (cfr. artt. 1, comma 3 e 5 comma 4-bis del Dlgs n. 471/1997);**
- c) non pregiudica in alcun modo le valutazioni sull'efficacia e gli effetti del ravvedimento amministrativo o su quelli dell'estinzione totale o parziale del debito in ambito penale demandate all'Autorità giudiziaria, rimanendo peraltro fermo l'obbligo per gli Uffici di procedere, al ricorrere dei requisiti legislativamente fissati, alla denuncia della notitia criminis ex art. 331 c.p.p.”.**

L'UTILIZZO DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO IN CORSO DI VERIFICA

Con la nota n. 850 del 15.5.2015 la Guardia di Finanza ha reso utili indicazioni circa la possibilità di ravvedersi in corso di verifica proponendo, in accordo con l'Agenzia delle Entrate, alcune soluzioni che sono state successivamente confermate dalla stessa Guardia di Finanza nella circolare n. 1/2018.

Nella seguente tabella riportiamo le indicazioni rese.

Ipotesi 1	
Il Reparto ha pianificato l'esecuzione di un intervento nei confronti di un soggetto che, prima dell'avvio delle attività, risulta essersi avvalso del ravvedimento operoso	
Indicazioni operative	Nonostante l'assenza di specifiche preclusioni, in tali situazioni sarà attentamente valutata l'opportunità di avviare comunque l'intervento, procedendo a una preventiva analisi della tipologia e degli importi delle violazioni regolarizzate, al fine di verificare la potenziale corrispondenza delle fattispecie sanate dal contribuente con gli elementi di rischio in possesso, anche in considerazione della necessità di ancorare la scelta del soggetto da controllare a specifiche motivazioni attinenti all'effettiva possibilità che siano state poste in essere violazioni fiscali e di concentrare gli approfondimenti sui profili di irregolarità emersi dalla preventiva analisi della posizione fiscale del contribuente, anche per ridurre, ove possibile, la tempistica dei controlli e delle verifiche.
Ipotesi 2	
Il contribuente, nel corso di una verifica fiscale, si avvale del ravvedimento operoso per regolarizzare le proprie violazioni od omissioni, esibendo ai verificatori copia della dichiarazione integrativa e delle attestazioni di versamento.	
La regolarizzazione riguardante aspetti gestionali e contabili non interessati dall'attività ispettiva.	Come rilevato dalla circolare n. 6/E/2015, costituisce onere del contribuente comunicare all'Amministrazione finanziaria i rilievi per i quali intende ravvedersi. In tali ipotesi, pertanto, la pattuglia dovrà acquisire dal soggetto ispezionato le informazioni necessarie per chiarire a quali aspetti gestionali/contabili la regolarizzazione si riferisca, di modo da circoscrivere l'ambito di operatività dell'avvenuto adempimento volontario, dando adeguata evidenza di questo confronto nel processo verbale di verifica ovvero di operazioni compiute, nel caso di controlli, nonché in quello di constatazione, e allegando la documentazione concernente l'avvenuta regolarizzazione da parte del contribuente. Ove concretamente risulti che le violazioni per le quali si è proceduto al ravvedimento operoso non rientrino fra quelle oggetto dell'attività ispettiva, i militari daranno atto dell'avvenuta adesione all'istituto nel verbale di verifica giornaliero ovvero di operazioni compiute, nel caso di controlli, e nel successivo processo verbale di constatazione, proseguendo nelle operazioni secondo il piano di verifica predisposto o comunque in relazione agli obiettivi dell'intervento.
Ipotesi 2/1	
Il contribuente, nel corso di una verifica fiscale, si avvale del ravvedimento operoso per regolarizzare le proprie violazioni o omissioni, esibendo ai verificatori copia della dichiarazione integrativa e delle attestazioni di versamento.	
La regolarizzazione riguardante aspetti gestionali e contabili non interessati dall'attività ispettiva, ma non ancora oggetto di verbalizzazione	Laddove, nel corso dell'intervento, il contribuente dovesse regolarizzare violazioni che sulla base del piano di verifica o degli sviluppi delle operazioni ispettive, rientrino fra gli obiettivi dell'intervento o comunque coincidano con le irregolarità ipotizzabili, prima che i rilievi siano stati formalizzati nel processo verbale di verifica, ovvero di operazioni compiute, nel caso di controlli, i militari operanti dovranno da questi acquisire, oltre ai documenti comprovanti l'avvenuto adempimento volontario, le informazioni necessarie per la puntuale individuazione della natura e degli importi delle irregolarità oggetto di ravvedimento, dandone contezza nei predetti atti, nonché nel processo verbale di constatazione.

	<p>Tale raffronto, analogamente a quanto previsto nella precedente ipotesi, è volto a verificare, in concreto, la completa sovrapposizione tra gli illeciti regolarizzati e le informazioni in possesso del Reparto.</p> <p>Ove da tale prudente apprezzamento si possa desumere la coincidenza tra la tipologia e l'entità della regolarizzazione e le potenziali violazioni da verbalizzare oppure l'assorbimento delle seconde nelle prime, la pattuglia, anche nel quadro di una più complessiva valutazione "costi-benefici", non procederà alla redazione dei rilievi; conseguentemente, tranne nel caso in cui sia necessario approfondire ulteriori aspetti contabili e gestionali, diversi da quelli oggetto di ravvedimento, l'intervento sarà chiuso.</p> <p>Per converso, laddove non emerga la corrispondenza tra l'oggetto del ravvedimento operoso e i potenziali illeciti da verbalizzare, i verificatori proseguiranno le attività, allo scopo di acquisire tutti gli elementi istruttori utili a qualificare e quantificare le irregolarità riscontrate, procedendo alle relative verbalizzazioni nel processo verbale di verifica giornaliero o di operazioni compiute e nel processo verbale di constatazione finale, dando atto dell'avvenuto spontaneo adempimento del contribuente e allegando tutta la documentazione acquisita.</p>
<p>Il piano di verifica - Formalizzazione della decisione relativa alla prosecuzione o all'interruzione delle attività</p>	
<p>Indicazione del percorso di analisi della documentazione concernente l'adempimento volontario e raffronto con le evidenze a disposizione dei verificatori, formalizzato e sottoposto ai soggetti di competenza.</p>	
<p>L'esito della valutazione viene riportato nel verbale di verifica giornaliero o nel verbale di operazioni compiute e nel successivo pvc.</p>	
<p style="text-align: center;">Ipotesi 2/2</p>	
<p>Il contribuente, nel corso di una verifica fiscale, si avvale del ravvedimento operoso per regolarizzare le proprie violazioni o omissioni, esibendo ai verificatori copia della dichiarazione integrativa e delle attestazioni di versamento.</p>	
<p>La regolarizzazione riguardante aspetti gestionali e contabili non interessati dall'attività ispettiva, oggetto di rilievi già formalizzati in un pvc giornaliero</p>	<p>Se prima della conclusione delle attività ispettive il contribuente decida di regolarizzare, mediante ravvedimento operoso, uno o più rilievi già verbalizzati, i militari daranno atto, nel successivo processo verbale di verifica o di operazioni compiute, dell'avvenuto adempimento volontario, allegando la relativa documentazione.</p> <p>Anche in questo caso sarà necessario, così come indicato nella precedente ipotesi, chiedere al soggetto ispezionato e documentare in atti ogni elemento utile ai fini dell'individuazione puntuale della natura e degli importi concernenti le violazioni oggetto di regolarizzazione, anche nella prospettiva di agevolare la successiva fase di accertamento a cura dell'Agenzia delle Entrate.</p>

L'Approfondimento

Le ultime novità in materia di fatturazione elettronica

Il sistema fattura elettronica, come era tacitamente prevedibile, si sta evolvendo verso l'autosufficienza dei dati in possesso del Sistema di Interscambio in modo che l'amministrazione finanziaria sia in condizione di conoscere in tempo reale i dati che confluiscono nella dichiarazione annuale IVA e nelle liquidazioni periodiche (oggi trasmesse telematicamente).

Nel mese di Marzo 2024 l'Agenzia delle Entrate ha fornito nuove indicazioni in materia, in particolare:

- in data **5 marzo 2024** ha **aggiornato** la "*Guida alla compilazione della fattura elettronica e dell'esterometro*": sono state implementate alcune funzionalità, ed in particolare è stato esteso (o meglio ufficializzato) l'utilizzo del segno matematico nei documenti che transitano nel Sistema di interscambio nelle ipotesi in cui non è previsto un tipo di documento specifico per distinguere le variazioni in diminuzione. Ha inoltre fornito indicazioni relative alla compilazione della sezione "Altri Dati Gestionali" da parte delle imprese agricole in regime speciale.
- con **Provvedimento 11 marzo 2024**, è stato modificato il Provvedimento 24 novembre 2022, recante **le regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche**;
- in data **8 marzo 2024** ha pubblicato la **nuova versione** delle specifiche tecniche dei file dei servizi trasmissione/scarico file pdf, per lo scarico massivo delle **fatture e corrispettivi per più partite IVA con una singola richiesta**, dei **registri IVA** non protocollati su base mensile e delle bozze dei **prospetti riepilogativi IVA** su base mensile o trimestrale.

L'AGGIORNAMENTO DELLA GUIDA ALLA COMPILAZIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA

Si evidenzia che per **rettificare in aumento o in diminuzione una comunicazione inviata allo Sdi** devono essere utilizzate due diverse modalità, a seconda del Tipo Documento che si intende rettificare.

In particolare:

- **per rettificare** in aumento o in diminuzione **una fattura trasmessa con TD01** (fattura), **TD24** (fattura differita), **TD25** (fattura differita, art. 21, comma 4, lett. a) terzo periodo, D.P.R. n. 633/1972) o **TD27** (fattura per autoconsumo o per cessioni gratuite senza rivalsa), il soggetto passivo, dovrà emettere una nota di variazione in diminuzione (art. 26, co. 2, D.P.R. n. 633/1972), predisponendo un file XML con codice **TD04 o TD08** se si sceglie la nota di credito “semplificata”, indicando l'imponibile e la relativa imposta o la natura dell'operazione nei casi in cui non sia applicabile l'IVA.

Allo stesso modo, chi intende effettuare una rettifica in aumento (art. 26, co.1, D.P.R. n. 633/1972), dovrà trasmettere via Sdl un documento con codice **TD05 o TD09**, per la nota di debito “semplificata”.

- Per le note di credito finalizzate a rettificare una fattura in cui non è indicata l'IVA, perché l'operazione è soggetta a inversione contabile e debitore è il cessionario/committente, quest'ultimo può integrare la nota ricevuta con il valore dell'imposta, utilizzando la medesima tipologia di documento (**TD16, TD17, TD18 o TD19**) trasmessa al Sistema di Interscambio per integrare la prima fattura ricevuta, “**indicando gli importi con segno negativo**”. In tale circostanza **non** deve essere utilizzato il documento **TD04**.

L'Agenzia delle Entrate, nella versione aggiornata della propria “**Guida alla compilazione della fattura elettronica e dell'esterometro**” chiarisce che un'analogha modalità può essere adottata per la rettifica, in diminuzione, di un precedente documento trasmesso con le tipologie **TD20** (autofattura per regolarizzazione e integrazione delle fatture), **TD21** (autofattura per splafonamento), **TD22** (estrazione beni da deposito IVA), **TD23** (estrazione beni da deposito IVA con versamento dell'IVA), **TD26** (cessione di beni ammortizzabili e passaggi interni) e **TD28** (acquisti da San Marino con fattura cartacea e comunicazione delle fattispecie di cui all'art. 6 comma 9-bis1 del DLgs. 471/97).

Qualora si proceda alla rettifica con queste modalità, il documento trasmesso assumerà “in ogni caso il valore di una nota di variazione ai fini IVA”.

Quanto sopra illustrato è valido anche per le note di debito: il file rettificativo riporterà lo stesso codice di quello oggetto di modifica e valori positivi.

LE MODALITÀ DI RETTIFICA DEI DOCUMENTI TD04 E TD05

I codici TD04 e TD05 vengono utilizzati dal Cedente/Prestatore in caso di emissione, rispettivamente, di una nota di credito (variazione in diminuzione) e di una nota di debito (variazione in aumento), indicando l'imponibile e la relativa imposta o la natura nei casi non si applichi l'imposta).

LE MODALITÀ DI RETTIFICA DEL DOCUMENTO TD16 - REVERSE CHARGE INTERNO

Si è in presenza di un'operazione di **reverse charge interno** (artt. 17, commi 5 e 6, e 74, commi 7 e 8, D.P.R. n. 633/1972) quando il Cedente/Prestatore emette una fattura elettronica con uno dei **codici Natura da N6.1 a N6.9** (inversione contabile).

In questo caso nella fattura non è indicata l'imposta in quanto il debitore d'imposta è il Cessionario/Committente, quest'ultimo può integrare la nota di credito ricevuta con il valore dell'imposta utilizzando la medesima tipologia di documento (Tipo Documento T16) trasmessa al Sistema di Interscambio per integrare la prima fattura ricevuta, indicando gli importi con segno negativo e non deve utilizzare il documento **TD04**.

LA RETTIFICA DELLE OPERAZIONI CON L'ESTERO (TD17/TD18 E TD19)

L'integrazione inerente all'acquisto di **beni e servizi dall'estero** necessita dell'indicazione, sul file .xml, di determinati codici documento.

Per **rettificare una comunicazione da esterometro trasmessa via Sdl con TD17, TD18 o TD19** o una comunicazione di integrazione riferita ad acquisto da San Marino trasmessa via Sdl con TD19, **per le operazioni effettuate dal 1° luglio 2022**, il committente (il cessionario in caso di TD18 e TD19) **trasmette un documento della medesima tipologia del documento già trasmesso allo Sdl** (TD17, TD18 o TD19), indicando gli **importi con segno positivo o negativo** a seconda del tipo di errore che si vuole correggere.

Altra precisazione contenuta Nella Guida è contenuta una precisazione relativa all'uso del campo **"Dati Fatture Collegate"** nei codici **TD16, TD17, TD18 o TD19**.

Con riferimento all'inversione contabile interna, premesso che il soggetto passivo può ancora integrare manualmente la fattura ricevuta, nel caso in cui si sia scelta la modalità elettronica e sia necessario rettificare il documento integrato secondo le modalità testé evidenziate, nel campo "Dati Fatture Collegate" andranno indicati:

- numero, data e identificativo Sdl (“IdSdl”) della nota di credito emessa dal cedente o prestatore, qualora la rettifica si sia resa necessaria a seguito di variazione operata da quest’ultimo;
- numero, data e IdSdl del precedente file TD16, se la rettifica è dovuta ad un errore nell’integrazione commesso dal cessionario o committente.

Qualora sia stata modificata una comunicazione da esterometro, effettuata con codici **TD17, TD18 e TD19**, la rettifica incide anche sugli obblighi di emissione dell’autofattura ai fini IVA qualora quest’ultimi non siano stati adempiuti in via cartacea.

Pertanto, in quest’ultima ipotesi, il documento rettificativo trasmesso assume anche la valenza di una nota di variazione ai fini IVA.

LA RETTIFICA DEL TIPO DOCUMENTO TD20, TD21, TD22 TD23 E TD26

Nella versione 1.9 del 5 Marzo 2024 la **rettifica di un'autofattura trasmessa con Tipo Documento TD20, TD21, TD22, TD23 e TD26** trasmesso via Sdl, **può essere effettuata trasmettendo via Sdl un nuovo TD20, TD21, TD22, TD23 e TD26** indicando gli importi con segno positivo o negativo a seconda del tipo di errore che si vuole correggere (modalità analoga al caso sopra evidenziato); il documento rettificativo trasmesso in questi casi assume la valenza di una nota di variazione ai fini IVA.

LA RETTIFICA DELLE OPERAZIONI DI ACQUISTO DA SAN MARINO (TD28)

Se il **soggetto passivo IVA residente** o stabilito in Italia **riceve una fattura cartacea con addebito dell'imposta** da soggetto residente nella Repubblica di San Marino, **deve emettere una fattura**, inviarla allo Sdl, **indicando come Tipo Documento TD28**.

Per **rettificare una comunicazione da esterometro trasmessa via Sdl con TD28**, per operazioni effettuate dal 1° luglio 2022, **il cessionario trasmette un documento della medesima tipologia del documento già trasmesso allo Sdl (TD28)**, indicando gli importi con segno positivo o negativo a seconda del tipo di errore che si vuole correggere.

L'UTILIZZO DEL BLOCCO <ALTRIDATIGESTIONALI>

Al fine di consentire all’Agenzia la predisposizione delle bozze di liquidazione periodica e dichiarazione IVA precompilate con una più puntuale determinazione dell’imposta ammessa in detrazione, occorre che l’emittente valorizzi i campi seguenti nella fattura che documenta

la cessione di prodotti agricoli e ittici compresi nella Tabella A, parte prima, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972:

- Campo <TipoDato> con la stringa “ALI-COMP” (in presenza di tale stringa deve essere valorizzato anche l’elemento <RiferimentoNumero> con la percentuale di compensazione applicabile ai prodotti agricoli o ittici ceduti);
- Campo <RiferimentoNumero> con la percentuale di compensazione stabilita con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro per le politiche agricole, per il gruppo di prodotti di riferimento del bene ceduto (questo elemento deve essere compilato quando il campo <TipoDato> è valorizzato con “ALI-COMP”).

Le suddette informazioni aggiuntive con le medesime modalità di compilazione del blocco <AltriDatiGestionali>, possono essere fornite anche nel caso di cessione di prodotti agricoli e ittici indicati nella Tabella A non imponibili ai sensi degli articoli 8, primo comma, 38- quater e 72, nonché di cessioni intracomunitarie degli stessi (ossia le cessioni con natura N3.X), per le quali spetta la detrazione forfettizzata dell’IVA in base alla percentuale di compensazione corrispondente.

CESSIONI O PRESTAZIONI NON RIENTRANTI NELLE ATTIVITÀ AGRICOLE IN REGIME SPECIALE

Le aziende agricole possono anche effettuare cessioni o prestazioni non rientranti nelle attività agricole in regime speciale, per le quali l’IVA ammessa in detrazione non può essere determinata in base alle percentuali di compensazione, in particolare:

- le cessioni di prodotti agricoli diversi da quelli compresi nella Tabella A, parte prima, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 (l’IVA ammessa in detrazione è determinata secondo le regole ordinarie dell’IVA);
- operazioni occasionali rientranti nel regime di cui all’articolo 34-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 (l’IVA ammessa in detrazione è forfettizzata nella misura del 50% dell’IVA assolta sulle operazioni di vendite).

Al fine di agevolare la liquidazione dell'IVA, il produttore agricolo può **indicare nella fattura elettronica** i dati utili per identificare e soprattutto **distinguere le suddette operazioni attive non rientrate nel regime speciale.**

Nel caso di cessioni **prodotti agricoli diversi da quelli compresi nella Tabella A**, parte prima, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, il cedente potrà valorizzare il blocco <AltriDatiGestionali> nel modo seguente:

- campo 2.2.1.16.1 <**TipoDato**> con la stringa “**NO-COMP**”.

Nel caso, invece, la fattura emessa sia riferita ad **operazioni occasionali** rientranti nel regime di cui all'articolo 34-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, il C/P potrà valorizzare il blocco <AltriDatiGestionali> nel modo seguente:

- campo 2.2.1.16.1 <**TipoDato**> con la stringa “**OCC34BIS**”.

REGOLE TECNICHE PER EMISSIONE E RICEZIONE FATTURE ELETTRONICHE

Il **Provvedimento 24 novembre 2022** definisce le **regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche** per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato e per le relative variazioni, tramite l'utilizzo dello SdI, nonché per la trasmissione telematica dei dati delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi transfrontalieri e per l'attuazione delle ulteriori disposizioni di cui all'articolo 1, D.Lgs. n. 127/2015.

Il citato Provvedimento disciplina, tra l'altro, i **servizi** che l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei contribuenti, e degli intermediari appositamente delegati, al fine di agevolarli nell'adempimento degli obblighi in materia di fatturazione elettronica.

Tra questi servizi è (era) prevista una specifica funzione che consentiva agli operatori IVA, direttamente o tramite i loro intermediari abilitati, nonché ai consumatori finali, **la consultazione e l'acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici**, previa adesione al servizio.

In base a quanto disposto dall'art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 127/2015, **l'adesione espressa era necessaria affinché le fatture elettroniche** emesse nei confronti dei consumatori

finali **venissero rese disponibili, su richiesta**, a questi ultimi, dai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia delle Entrate con il provvedimento in esame, pubblicato l'11 marzo 2024, ha previsto che **tutti i contribuenti possano avvalersi, senza necessità di preventiva adesione, del servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche e dei loro duplicati informatici.**

Il "libero accesso" è consentito dal 20 marzo 2024, non soltanto ai consumatori finali, ma **anche ai soggetti passivi ed agli intermediari appositamente delegati dal fornitore o dal cliente.**

Resta, invece, ferma la necessità di manifestare espressamente la volontà di aderire al servizio di conservazione delle fatture elettroniche offerto dall'Agenzia delle Entrate.

Oltre all'eliminazione della previa adesione al servizio, l'Agenzia delle Entrate ha previsto che:

- **i file delle fatture elettroniche siano resi disponibili in un'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate**, sino al **31 dicembre del secondo anno successivo** a quello di ricezione del documento da parte del Sistema di Interscambio;
- **i c.d. "dati fattura"** (dati fiscalmente rilevanti ai sensi dell'art. 21, D.P. R. n. 633/1972 a esclusione di quelli relativi alla natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione) restino a disposizione sino al **31 dicembre dell'ottavo anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento;
- **gli enti non commerciali** potranno utilizzare il **servizio**, già attivo per i titolari di partita Iva, di **registrazione dell'indirizzo telematico**, che consente di indicare l'indirizzo presso il quale intendono ricevere le proprie fatture indipendentemente dalle opzioni di compilazione del campo "CodiceDestinatario";
- **è soppressa la lettera d) del punto 3.4 del provv. AE del 24 novembre 2022**, in base alla quale la e-fattura emessa nei confronti dei soggetti in regimi di franchigia può essere redatta inserendo solo il codice convenzionale "0000000". In tale circostanza "il Sdl recapita la fattura elettronica al cessionario/committente mettendola a disposizione nella sua area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate. Il cedente/prestatore è tenuto tempestivamente a comunicare – per vie diverse dal Sdl – al cessionario/committente che l'originale della fattura elettronica è a sua disposizione nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate".

- **Resta fermo il fatto che, in base al punto 3.4 lett. e) del citato provvedimento AE, qualora il cessionario o committente non abbia comunicato il suo indirizzo PEC o il suo codice destinatario, l'emittente potrà comunque utilizzare il codice convenzionale "0000000" e il Sdl metterà a disposizione la fattura elettronica nell'area riservata del destinatario.** Anche in questo caso, il cedente o prestatore dovrà comunicare al cessionario o committente che il documento è reperibile nella suddetta area riservata; in tale circostanza, la data di ricezione della fattura è rappresentata dalla presa visione della stessa.

SCARICO MASSIVO: AGGIORNATE ISTRUZIONI E SPECIFICHE TECNICHE

Dal 13 marzo scorso è **possibile richiedere lo scarico massivo di fatture e corrispettivi per più partite IVA** con una **singola richiesta**, dei **registri IVA** non protocollati su base mensile e delle **bozze dei prospetti riepilogativi IVA** su base mensile o trimestrale.

A tal proposito in data **8 marzo 2024** l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la **nuova versione**:

- delle "*Istruzioni per i Servizi Massivi di Trasmissione e Scarico file-pdf*" (versione 1.2);
- delle "*Specifiche Tecniche dei file dei Servizi di Trasmissione e Scarico file-pdf*" (versione 1.2);
- del tracciato "**InputMassivo-csd**" dei Servizi massivi SDICop.

ISTRUZIONI PER I SERVIZI MASSIVI DI TRASMISSIONE E SCARICO FILE

Le **modifiche contenute nella versione 1.2** delle **istruzioni** per i servizi massivi di trasmissione e scarico file, riguardano, in particolare:

- **paragrafo 1** "*I servizi massivi di trasmissione e scarico file*": è stato introdotto il **nuovo servizio massivo** "documenti IVA precompilati" che permette di richiedere il download dei registri e prospetti IVA.

Le istruzioni aggiornate, pertanto, prevedono che, attualmente, ci siano **quattro servizi massivi a disposizione**:

1. **scarico file-fatture** che permette di scaricare: i **file-fatture relativi ad una o più (al più 30) partite IVA** in uno specifico lasso di tempo;
2. **scarico corrispettivi relativi ad una o più (al più 30) partite IVA** in uno specifico lasso di tempo;

3. **scarico documenti IVA precompilati** che permette di scaricare bozze, registri e prospetti IVA;
 4. **scarico e Trasmissione Elenchi Bollo A e B** relativi ad una partita IVA di uno specifico trimestre.
- **paragrafo 2** "Il WEB service SM-scarico file": sono stati aggiunti dettagli in merito a richieste riportanti più partite IVA.
Le istruzioni aggiornate prevedono che, **in caso di richiesta massiva** in cui siano **indicate più partite IVA**, il mancato superamento di uno dei controlli in fase di elaborazione comporti lo **scarto dell'intera richiesta**.
Se la richiesta è **correttamente elaborata**, i singoli **archivi prodotti** conterranno i **documenti di una sola partita IVA**, indicata dagli ultimi undici caratteri (estensione esclusa) nel nome dello zip.
 - **paragrafo 4** "*Codici di errori e limiti di utilizzo*": Sono stati **introdotti nuovi codici di errore** riscontrabili in fase di **validazione** di una **richiesta** per documenti IVA.

SPECIFICHE TECNICHE PER I SERVIZI MASSIVI DI TRASMISSIONE E SCARICO FILE

Le **modifiche contenute nella versione 1.2** delle **specifiche tecniche** del formato dei file utilizzati dai Servizi Massivi di Trasmissione e Scarico file, riguardano, in particolare:

- **paragrafo 1.1** "*Richiesta Massiva*": è stata **aggiornata la descrizione tabellare** di "*RichiestaServiziMassivi v1.0.xsd*", quindi è possibile **indicare più (al più 30) partite IVA nella stessa richiesta di scarico fatture o corrispettivi**, a meno che non sia presente il tag Tipo Output valorizzato con ELENCO o il blocco Fatture Sdl; in questi ultimi due casi è possibile indicare una sola partita IVA;
- **paragrafo 1.2** "File di Esito della richiesta di scarico massivo": è stata **aggiornata la descrizione tabellare** di "*ScaricoRichiesteEsito _v1.0.xsd*".

L'Approfondimento

Acconto IMU entro il 17 giugno 2024

PREMESSA

Il 17.06.2024 scadono i termini per il versamento del primo acconto IMU 2024.

La disciplina dell'IMU è stata riscritta con la Legge 160/2019 (Legge di bilancio 2020) ed ampiamente riformata.

Per ultima, la Legge finanziaria 2023 ha introdotto l'esenzione IMU per gli immobili occupati abusivamente, recentemente avallata anche dalla Corte Costituzionale con una sentenza ad hoc.

Tenendo in considerazione che le aliquote IMU in vigore dal 2020 possono essere derogate dagli Enti locali da un'aliquota minima (o nulla, ovvero pari a zero) e fino ad un'aliquota massima preventivamente stabilita, è opportuno prestare attenzione alle variazioni intervenute in corso d'anno, con riferimento alle delibere comunali di approvazione delle relative aliquote IMU. Le aliquote vigenti per il primo acconto IMU 2024 sono le medesime applicate al saldo IMU 2023.

In questo intervento si analizza la disciplina IMU, nonché i relativi presupposti impositivo, soggettivo e oggettivo. Si analizzerà inoltre la recente sentenza della Corte costituzionale riferita agli immobili occupati abusivamente.

PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

L'imposta si applica in tutti i Comuni del territorio nazionale, ferma restando l'autonomia impositiva prevista dai rispettivi statuti per la Regione Friuli-Venezia Giulia e per le Province autonome di Trento e di Bolzano.

Il presupposto impositivo dell'IMU è dato dal possesso di immobili, siano essi fabbricati, aree edificabili o terreni agricoli. Bisogna tuttavia precisare che, a norma dell'articolo 1 comma 743, Legge 160/2019, la categoria dei "*possessori degli immobili*" soggetti passivi IMU deve intendersi riferita, in via generale, ai soli titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale. Pertanto, sono da considerarsi soggetti passivi IMU:

- il proprietario, in base al diritto di proprietà;
- l'usufruttuario, in base al diritto di usufrutto;
- l'utente, in base al diritto di uso;
- l'abitatore, in base al diritto di abitazione;
- l'enfiteuta, in base al diritto di enfiteusi;
- il superficiario, in base al diritto di superficie.

In deroga al principio che individua nel possesso dell'immobile il presupposto per l'applicazione dell'IMU, la soggettività passiva viene riconosciuta anche in alcuni casi di mera detenzione dell'immobile, quali la locazione finanziaria (c.d. leasing), la concessione demaniale e l'assegnazione dell'ex casa familiare a seguito di provvedimento del giudice di separazione o divorzio.

A partire dal 01.01.2022, l'IMU relativo ai fabbricati strumentali è deducibile al 100% dal reddito d'impresa o lavoro autonomo. Resta indeducibile l'IMU versata in relazione agli immobili "patrimonio" ed a quelli ad uso promiscuo.

PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

I soggetti passivi IMU sono anzitutto i "*possessori dell'immobile*", intendendosi per tali:

- il proprietario dell'immobile;
- il titolare del diritto reale di:
 - o usufrutto,
 - o uso,
 - o abitazione,
 - o enfiteusi,
 - o superficie.

Sono soggetti passivi dell'IMU, inoltre:

- il locatario (utilizzatore) degli immobili detenuti in leasing, anche da costruire o in corso di costruzione, a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto;
- il concessionario di aree demaniali in regime di concessione, solo se su tale area il concessionario stesso abbia costruito un fabbricato o vi sia un fabbricato già esistente;

- il genitore assegnatario dell'ex casa familiare disposta a seguito di provvedimento del giudice, anche se non titolare, neppure pro quota, di diritti di proprietà. Tale ultima assunzione opera, come detto, prescindendo dalla titolarità della proprietà o di altro diritto reale sull'immobile. Pertanto, qualora la casa familiare risulti anche in parte di proprietà del genitore affidatario, questo è soggetto passivo IMU per l'intera casa familiare.

Alla luce di quanto sopra, non sono, pertanto, soggetti passivi:

- il nudo proprietario (ossia il soggetto che ha concesso un diritto reale di godimento sull'immobile);
- il comodatario o l'affittuario (in quanto non sono titolari di diritti reali);
- il locatore finanziario;
- il coniuge proprietario dell'ex casa familiare assegnata all'altro coniuge con provvedimento del giudice.

Merita ricordare che, con riferimento agli immobili concessi in locazione finanziaria, ancorché da costruire o in corso di costruzione, il soggetto passivo dell'IMU è il locatario a decorrere "*dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto di leasing*" (articolo 1, comma 743, L. 160/2019).

Non è soggetto passivo ai fini IMU il promissario acquirente dell'immobile, anche se tale soggetto è stato immesso anticipatamente nel godimento dell'immobile. Per la soggettività passiva ai fini IMU è infatti necessaria, salvo le eccezioni sopra illustrate, la titolarità del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento.

In caso di contitolarità di un diritto reale, ovvero quando due o più soggetti sono contitolari del medesimo immobile soggetto ad IMU, l'imposta viene calcolata pro quota in base alla percentuale di possesso di ciascuno dei soggetti.

PRESUPPOSTO OGGETTIVO

Sono assoggettati all'IMU tutti gli immobili riconducibili alle seguenti tre tipologie:

- fabbricati;
- aree fabbricabili;
- terreni agricoli.

Anche per l'IMU, in vigore dal 01.01.2020, le modalità di determinazione della base imponibile variano in funzione della tipologia di bene immobile posseduto.

Si sottraggono all'applicazione dell'IMU soltanto gli immobili che, ancorché siti nel territorio dello Stato, alternativamente:

- non sono riconducibili alle tre tipologie sopra definite (fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli);
- sono esenti dall'imposta;
- sono assoggettate ad altre imposte immobiliari locali, alternative all'IMU.

Per fabbricato, ai fini dell'IMU, si intende *"l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel Catasto Edilizio Urbano con attribuzione di rendita catastale, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente"*.

In materia edilizia-urbanistica sono qualificabili come "pertinenze" soltanto le opere prive di autonoma destinazione e di un autonomo valore di mercato e che esauriscono la loro finalità nel rapporto funzionale con il bene principale (fabbricato), così da non incidere sul carico urbanistico. In questo caso, il valore del fabbricato comprende anche quello dell'area pertinenziale. Diversamente, ove l'area non sia accatastata assieme al fabbricato, secondo quanto disposto dalla norma in vigore, non è più possibile considerare, ai fini IMU, detta area parte integrante del fabbricato principale.

Quanto alle aree fabbricabili, ai fini dell'IMU, si intendono quelle utilizzabili a scopo edificatorio (articolo 1, comma 741, lett. d), Legge 160/2019 in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi, ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. Infatti, ai sensi dell'articolo 1, comma 741, lett. d), Legge 160/2019, *"un'area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo"*.

Nel caso in cui il terreno sia posseduto e condotto da un coltivatore diretto oppure un imprenditore agricolo professionale (IAP), di cui all'articolo 1, D.lgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola, anche se edificabile viene considerato come agricolo. In questi casi, quindi, i terreni sono esenti dall'IMU per effetto dell'esenzione prevista.

Con riferimento, invece, ai terreni, si intendono i terreni iscritti in Catasto, a qualsiasi uso destinati, compresi quelli non coltivati (articolo 1, comma 741, lett. e) Legge 160/2019). Nella disciplina in vigore dal 01.01.2020, vengono pertanto assoggettati all'IMU anche i terreni incolti.

Tuttavia, ai sensi dell'articolo 1, comma 758, Legge 160/2019, sono esenti da IMU i terreni agricoli:

- posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1, D.lgs. 99/2004, iscritti alla previdenza agricola, comprese le società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, D.lgs. 99/2004, indipendentemente dalla loro ubicazione. In tal senso, l'articolo 78-bis, D.L. 104/2020, nel fornire un'interpretazione autentica delle norme di diritto, ha stabilito, con effetto retroattivo, l'esenzione dal pagamento dell'IMU per:
 - o soci di società di persone, esercenti attività agricola e in possesso della qualifica di coltivatore diretto (CD) o di imprenditore agricolo professionale (IAP);
 - o pensionati coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali che continuano a svolgere l'attività agricola e mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola;
 - o familiari coadiuvanti del coltivatore diretto (anche pensionati), appartenenti al medesimo nucleo familiare e iscritti nella gestione previdenziale e assistenziale agricola come coltivatori diretti;
- ubicati nei Comuni delle isole minori di cui all'Allegato A, Legge 448/200157;
- a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttabile;
- ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo, 15 Legge 984/77, sulla base dei criteri individuati dalla C.M. 14.6.93 n. 9.

ABITAZIONE PRINCIPALE

Come da sentenza della Corte di Cassazione n. 209/2022, per abitazione principale si intende *“l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente”*.

Pertanto, alla luce delle novità introdotte, per qualificare un immobile come abitazione principale ai fini IMU, è necessario esclusivamente che il possessore allo stesso tempo:

- vi abbia la propria residenza anagrafica (tale requisito "formale" è riscontrabile dal registro dell'Anagrafe del Comune);
- vi dimori abitualmente (tale requisito "fattuale" si riferisce alla circostanza che il possessore abiti effettivamente, per la maggior parte dell'anno, nell'unità immobiliare).

Al fine della sussistenza del requisito della dimora abituale, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 209/2022, ha precisato che i Comuni potranno fare le opportune verifiche accedendo ai dati relativi alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas relativi agli immobili ubicati nel proprio territorio.

L'agevolazione per abitazione principale spetta anche al comproprietario, purché soddisfi il doppio requisito della residenza anagrafica e della dimora abituale nell'immobile in comproprietà. L'agevolazione, tuttavia, sarà limitata alla sua quota di possesso, e non si estenderà automaticamente all'intero immobile.

Peraltro, la sentenza della Corte costituzionale n. 209/2022, dichiarando la sola rilevanza della residenza anagrafica e dimora abituale del possessore, elimina, di conseguenza, le previsioni relative alla scelta di un solo immobile da qualificare come abitazione principale in caso di componenti del nucleo familiare con residenza anagrafica e dimora abituale in immobili differenti. Pertanto, in ragione della sopracitata sentenza, nel caso di due coniugi possessori di immobili diversi (situati nel medesimo Comune o in Comuni differenti) nei quali ciascun possessore stabilisce la rispettiva residenza anagrafica e dimora abituale, entrambi i coniugi possono beneficiare delle agevolazioni spettanti ai fini dell'IMU per l'abitazione principale (per la rispettiva quota di proprietà) ed, in particolare dell'esenzione dall'imposta municipale o, per gli immobili classificati in A/1, A/8 e A/9, della detrazione pari a 200 euro.

Ai fini dell'IMU, si qualificano quali "*pertinenze dell'abitazione principale*" (anche se iscritte in Catasto unitamente all'unità ad uso abitativo):

- un'unità immobiliare classificata come C/2 (cantina, soffitta o locale di sgombero), sempre che non esista già un locale avente le stesse caratteristiche tipologiche censito unitamente all'abitazione come vano accessorio di quest'ultima;
- un'unità immobiliare classificata come C/6 (autorimessa o posto auto);
- un'unità immobiliare classificata come C/7 (tettoia).

Ai fini del vincolo di pertinenzialità:

- non rileva la consistenza della pertinenza (es. anche un "garage doppio" vale come unica pertinenza, purché unitariamente accatastato);
- occorre che vi sia coincidenza tra il proprietario (o titolare di un diritto reale) dell'immobile principale e quello della pertinenza.

Non possono essere agevolate ai fini IMU due pertinenze della medesima categoria catastale.

Quanto ai proprietari o titolari di diritti reali di abitazioni principali "di lusso", ossia classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, le stesse sono assoggettate all'IMU, non operando l'esclusione dal tributo locale di cui all'articolo 1, comma 740, Legge 160/2019. In questi casi, tuttavia, viene applicata l'aliquota ridotta dello 0,5%, modificabile dai Comuni aumentandola dello 0,1% o diminuendola fino all'azzeramento. Ai sensi dell'articolo 1, comma 749, Legge 160/2019, viene inoltre riconosciuta una detrazione dall'IMU dovuta pari a 200 euro che:

- va rapportata al periodo dell'anno durante il quale si protrae la destinazione dell'immobile ad abitazione principale;
- se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione stessa si verifica.

BASE IMPONIBILE AI FINI DELL'IMPOSTA E ALIQUOTE IMU

Per i fabbricati iscritti in Catasto e dotati di rendita catastale, la base imponibile per la determinazione dell'IMU si determina rivalutando del 5% la rendita risultante in Catasto al 01.01.2024 e moltiplicando il risultato così ottenuto per il relativo coefficiente moltiplicatore. Il risultato così ottenuto andrà moltiplicato per l'aliquota IMU corrispondente.

$RC \times 5\% \times \text{COEFF. MOLTIPLICATORE} \rightarrow \text{BASE IMPONIBILE IMU}$
$\text{BASE IMPONIBILE IMU} \times \text{ALIQUOTA IMU} \rightarrow \text{IMPOSTA DA PAGARE}$

La misura dei coefficienti moltiplicatori, ai fini dell'IMU, è definita come segue:



- 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A, esclusa la categoria A/10, e nelle categorie catastali C/2, C/6, C/7;
- 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
- 80 per i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/10 e D/5;
- 65 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, esclusa la categoria D/5;
- 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

Quanto alle aree fabbricabili, la base imponibile IMU è costituita dal "*valore venale in comune commercio*" al 01.01.2024 o dalla data di adozione degli strumenti urbanistici, determinato con riferimento ai seguenti elementi valutativi:

- la zona territoriale di ubicazione;
- l'indice di edificabilità;
- la destinazione d'uso consentita;
- gli oneri legati ad eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la sua edificazione;
- i prezzi medi rilevati sul mercato per la vendita di aree aventi caratteristiche analoghe.

VALORE VENALE IN C.C. x ALIQUOTA IMU → IMPOSTA DA PAGARE

Infine, la base imponibile IMU dei terreni agricoli, compresi quelli non coltivati, è pari al prodotto del reddito dominicale risultante in Catasto alla data del 01.01.2024, rivalutato del 25% (ai sensi dell'articolo 3, comma 51, Legge 662/1996), per il coefficiente moltiplicatore 135.

REDDITO DOMINICALE x 25% x COEFF. MOLTIP. → BASE IMPONIBILE IMU

BASE IMPONIBILE IMU x ALIQUOTA IMU → IMPOSTA DA PAGARE

La base imponibile IMU è ridotta del 50% per:

- i fabbricati vincolati per motivi di interesse storico o artistico;

- i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni;
- per le unità immobiliari concesse in comodato a parenti in linea retta entro il primo grado (padre o figlio), in presenza di determinate condizioni.

Ai fini IMU è prevista la riduzione del 50% della base imponibile per le unità immobiliari, escluse quelle di lusso (A/1, A/8 e A/9), concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado (genitori e figli) che la destinano ad abitazione principale. Per fruire del beneficio è necessario che:

- il contratto sia registrato;
- il proprietario dell'immobile (comodante) possieda un solo immobile in Italia;
- il comodante risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso Comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato.

Il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possieda nello stesso Comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione sempre delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

È evidente che, al manifestarsi di questa fattispecie, va valutata l'opportunità, al fine di evitare l'imposizione IMU, di ricorrere ad una donazione od alla vendita dell'immobile al parente in linea retta.

Quanto alle aliquote IMU dovute per il 2024, le minime e le massime derogabili dagli enti locali sono le seguenti.

ALIQUOTE IMU PER IL 2024			
Fattispecie di immobile	Aliquota di base	Aliquota minima	Aliquota massima
Abitazione principale A/2, A/3, A/4, A/5, A/6, A/7	Esente	-	-
Abitazione principale A/1, A/8	0,5%	0	0,6%

e A/9 e relative pertinenze			
Fabbricati rurali strumentali	0,1%	0	0,1%
Immobili merce	Esenti	-	-
Terreni agricoli (se non esenti)	0,76%	0	1,06%
Immobili produttivi del gruppo "D"	0,86% (0,76% riservato allo Stato)	0,76%	1,06%
Altri immobili (comprese le aree fabbricabili)	0,86%	0	1,06%

Si ricorda, infine, che dal 01.01.2022, per *"i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati"*, vige l'esenzione da IMU. In mancanza di diverse indicazioni recate dalla disposizione, deve ritenersi che l'agevolazione spetta:

- ai fabbricati, porzioni di fabbricato o singole unità immobiliari destinati ad uso abitativo;
- ai fabbricati destinati ad altri usi, quali lo svolgimento di attività industriali, artigianali, commerciali, professionali.

L'esenzione trova applicazione nella contestuale presenza dei seguenti requisiti:

- deve trattarsi di fabbricati "costruiti" e posti in vendita dalla stessa impresa costruttrice;
- il fabbricato deve mantenere la destinazione di "bene in vendita";
- il fabbricato non deve essere in ogni caso locato.

ESENZIONE IMU PER GLI IMMOBILI OCCUPATI ABUSIVAMENTE

La Finanziaria 2023 ha introdotto l'esenzione IMU per gli immobili occupati abusivamente, a condizione che:

- sia presentata denuncia o iniziata l'azione giudiziaria penale per l'occupazione abusiva;
- il soggetto passivo IMU presenti telematicamente un'apposita comunicazione al Comune interessato. Per il 2023, in assenza del relativo Decreto attuativo, l'esenzione è stata riconosciuta a condizione che venga presentata (entro il 30.06.2024) la dichiarazione IMU con l'indicazione della situazione in essere. Lo stesso vale per il 2024, la cui dichiarazione IMU con l'indicazione della situazione in essere dovrà essere trasmessa al Comune di competenza entro il 30.06.2025.

Fermo restando che la normativa sopra richiamata non ha effetto retroattivo, trovando applicazione a decorrere dal 01.01.2023, con riferimento alle situazioni delle annualità precedenti la Corte Costituzionale si è recentemente espressa con la sentenza 18.04.2024, n. 60.

Per le situazioni ante 2023 la Corte di Cassazione è più volte giunta alla conclusione che, in applicazione della normativa vigente fino al 2022, l'IMU era dovuta dal proprietario anche nel caso in cui l'immobile fosse occupato abusivamente e ciò risultasse da una denuncia o azione giudiziaria.

L'analisi di tali contesti ha, tuttavia, portato i Giudici a sollevare una questione di legittimità costituzionale dell'articolo 9, comma 1, D.lgs. 23/2011, ai sensi del quale l'IMU risultava dovuta a prescindere dall'effettiva detenzione o disponibilità dell'immobile.

Il dubbio dei Giudici era collegato al fatto che tale disposizione sembrava incompatibile con gli articoli 53 e 3 della Costituzione che fissano, rispettivamente, il principio di capacità contributiva e di uguaglianza tributaria (a situazioni uguali dovrebbe corrispondere lo stesso trattamento tributario e a situazioni diverse dovrebbe corrispondere un diverso trattamento tributario), nonché con l'articolo 42 della Costituzione che garantisce e tutela la proprietà privata.

Partendo dallo specifico caso oggetto della sentenza Corte costituzionale 18/04/2024 n. 60, il contribuente proprietario di un immobile occupato, a seguito delle denunce presentate agli organi competenti, si ritrovava a dover versare l'Imposta Municipale Unica nonostante l'immobile fosse occupato abusivamente. Nello specifico, per ragioni di ordine pubblico, gli Organi dello Stato preposti non sono riusciti a sgomberare l'immobile abusivamente occupato.

La Corte Costituzionale, nell'analizzare il caso, evidenzia che se il soggetto si trova nell'impossibilità di recuperare il "reale" o effettivo possesso del proprio bene in quanto gli Organi della Pubblica amministrazione preposti non sono in grado di "risolvere" l'illecito, l'imposizione al pagamento dell'IMU contrasta con il principio della capacità contributiva del proprietario di cui al citato articolo 53.

In merito i Giudici costituzionali rammentano che la stessa Corte "ha costantemente affermato che ogni prelievo tributario deve avere una causa giustificatrice in indici concretamente rilevatori di ricchezza... e ha sottolineato che la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria... dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva".

La Corte, inoltre, ha evidenziato che riconoscere la riduzione dell'imponibile IMU per l'immobile inagibile o inabitabile (anche per inerzia del proprietario) e imporre l'assoggettamento IMU integrale al proprietario dell'immobile occupato per cause non dipendenti dalla sua volontà, che viene di fatto privato di tutele giuridiche per recuperarne il possesso, risulta in contrasto con l'articolo 3 della Costituzione.

Le considerazioni sopra esposte hanno portato i Giudici a dichiarare l'illegittimità costituzionale dell'articolo 9, comma 1, D.lgs. 23/2011 nella parte in cui non prevedeva la non debenza dell'imposta (IMU) per il periodo dell'anno durante il quale l'immobile risulta non utilizzabile o non disponibile e sia stata presentata denuncia all'Autorità giudiziaria per i reati di cui agli articoli 614, comma 2 o 633, Codice penale o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata un'azione giudiziaria penale.

Richiamando quanto disposto dall'articolo 1, comma 81, Finanziaria 2023, gli stessi Giudici riconoscono che la questione in esame è stata "risolta" con l'intervento del Legislatore che, a decorrere dal 2023, ha introdotto l'esenzione IMU per gli immobili occupati con la lett. g-bis) del comma 759 dell'articolo 1, Legge 160/2019 (Finanziaria 2020);

Considerati i contenuti sopra illustrati, ancorché la sentenza in esame sia riferita all'articolo 9, D.lgs. 23/2011 (in vigore fino al 2019), si ritiene che gli stessi possano essere applicati anche all'IMU dovuta per gli immobili occupati nel 2020, 2021 e 2022 per i quali è stata presentata denuncia e per i quali ai fini IMU ha trovato applicazione l'articolo 1, commi da 738 a 783, Legge 160/2019, che ha ripreso in larga parte la disciplina previgente.

In sintesi, per i soggetti interessati dalla situazione sopra esposta si prospetta la possibilità di presentare richiesta di rimborso per l'IMU pagata per gli immobili occupati abusivamente,

fermo restando il rispetto del termine prescrizione di 5 anni dal giorno del versamento ovvero dal giorno in cui è stato accertato il diritto alla restituzione.

Le prossime scadenze



-
- | | |
|----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 20 maggio 2024 | ENASARCO
Termine ultimo entro cui versare i contributi previdenziali relativi al trimestre gennaio-marzo 2024. |
|----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
-
- | | |
|----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 25 maggio 2024 | INSTRASTAT
Termine per presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente. |
|----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
-
- | | |
|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 29 maggio 2024 | DEPOSITO BILANCIO
Termine per depositare il bilancio, approvato entro il 29.04.2024, e degli allegati nel Registro Imprese. |
|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
-
- | | |
|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 30 maggio 2024 | CONTRATTI DI LOCAZIONE
Termine ultimo per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili. |
|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
-
- | | |
|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 31 maggio 2024 | LIQUIDAZIONE PERIODICHE
Termine entro cui presentare la comunicazione dei dati relativi alle liquidazioni periodiche Iva del 1° trimestre 2024. |
|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
-
- | | |
|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | IMPOSTA DI BOLLO
Termine entro cui versare l'imposta di bollo relativa al primo trimestre 2024. |
|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
-
- | | |
|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | RAVVEDIMENTO SPECIALE
Termine entro cui versare in un'unica soluzione le somme dovute per la regolarizzazione di dichiarazioni fiscali relative al periodo d'imposta 2022. |
|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
-

15 giugno 2024

CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

Termine entro cui l’Agenzia delle Entrate mette a disposizione il software per l’acquisto dei dati necessari alla formulazione della proposta di concordato.

16 giugno 2024

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e versare l’imposta a debito.

VERSAMENTO RITENUTE

Termine per versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente relative a redditi di lavoro dipendente, autonomo, su provvigioni, altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

IMU

Termine per versare la prima o unica rata dell’IMU complessivamente dovuta per il 2024.
