

# FORMAZIONE SU MISURA

10 OTTOBRE 2024

## DICHIARAZIONI 2024: ULTIMI CONTROLLI

A cura di  
**A. BONINO**

EUTEKNEFORMAZIONE

In collaborazione con

 **sistemi**<sup>®</sup>  
PROFESSIONE INFORMATICA  
[sistemi.com](http://sistemi.com)



# AGENDA

1. Trasmissione modelli e nuove sanzioni
2. Ravvedimento operoso
3. La gestione delle compensazioni
4. Crediti inesistenti o non spettanti
5. F24 precaricati
6. Credito 4.O in ru e nella comunicazione gse
7. Ultimi controlli per assegnazioni agevolate e forfetari
8. Visto di conformità alla luce della cm 12/e/2024
9. Credito di imposta estero per dividendi tassati con imposta sostitutiva
10. Cessione di partecipazioni rivalutate

# TRASMISSIONE MODELLI E NUOVE SANZIONI

# TERMINI DI TRASMISSIONE ORDINARI

**Normativa di riferimento:** artt. 2 e 4 del decreto legislativo 5 agosto 2024 n. 108.

**Il percorso legislativo:**

- viene modificato l'art. 11 co. 1 del decreto legislativo 8 gennaio 2024 n. 1, il quale aveva modificato l'art. 2 del DPR 322/98 (termini di presentazione delle dichiarazioni IRPEF e IRES);
- viene abrogato l'art. 38 del decreto legislativo 13/2024 (CPB che spostava al 15 ottobre il termine per le dichiarazioni 2024 relative al 2023).

**Effetti:** a regime, le scadenze per la presentazione telematica dei modelli Redditi e Irap sono fissate:

- al 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, per persone fisiche, società di persone, e soggetti IRES solari;
- all'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, per soggetti IRES non solari.

**Operazioni straordinarie:** nove mesi (cambia nulla).

# DECORRENZA DELLE MODIFICHE

**Decorrenza:** 2 maggio 2024, sebbene il DLgs. 108/2024 sia entrato in vigore il 6 agosto 2024.

**Effetti della decorrenza 2 maggio 2024 (invece che 6 agosto 2024):**

- per i solari: nessun effetto specifico, considerando che presenteranno le dichiarazioni entro il 31 ottobre 2024, in luogo del 15 ottobre (art. 38 DLgs. 13/2024 abrogato).
- per i non solari: la nuova scadenza si applicherà ai termini di presentazione che scadono a partire dal 2 maggio 2024.

# TERMINI DI VERSAMENTO

**Normativa di riferimento:** articolo 37 del decreto legislativo 13/2024.

**Effetti:**

- differimento al 31 luglio 2024 dei versamenti del saldo 2023 e del primo acconto 2024, per i soggetti ISA e forfettari;
- differimento al 30 agosto 2024, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

**I chiarimenti della CM 18/E/2024:** confermando una FAQ precedente, AdE afferma che il differimento interessa i soggetti ISA e forfettari, a prescindere dall'applicazione dell'istituto del CPB.

# OMESSA DICHIARAZIONE

**Riforma delle sanzioni:** DLgs. 14.6.2024 n. 87, in G.U. 28.6.2024 n. 150 che si applica alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

**Normativa di riferimento per le sanzioni:** art. 1 decreto legislativo 471/97.

**Omessa dichiarazione Redditi o IRAP (sempre 90 gg. per ravvedimento):**

- sanzione pari al 120% delle imposte dovute, con un minimo di euro 250;
- se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da 250 a 1.000 euro.

**Ante riforma:** sanzioni dal 120% al 240%.

**Attenzione:** se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a 90 giorni ma non oltre la decadenza e, comunque, prima di controlli, si applica sull'ammontare delle imposte la sanzione del 75%. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000.

**Cassazione 23409/2024:** induttivo possibile dopo i 90 giorni.

# DICHIARAZIONE INFEDELE

**Riforma delle sanzioni:** DLgs. 14.6.2024 n. 87, in G.U. 28.6.2024 n. 150 che si applica alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

**Normativa di riferimento per le sanzioni:** art. 1 decreto legislativo 471/97.

**Dichiarazione infedele Redditi o IRAP:** se nella dichiarazione è indicato un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa del 70% della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, con un minimo di euro 150.

**Ante riforma:** sanzioni dal 90% al 180%.



# OMESSI VERSAMENTI

**Riforma delle sanzioni:** DLgs. 14.6.2024 n. 87, in G.U. 28.6.2024 n. 150 che si applica alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

**Normativa di riferimento per le sanzioni:** art. 13 decreto legislativo 471/97.

## **Omessi versamenti:**

- chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti dovuti è soggetto a sanzione amministrativa pari al **25%** di ogni importo non versato (ante riforma 30%);
- per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione è ridotta al **12,5%** (ante riforma 15%);
- per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione è pari a 0,83% per ciascun giorno di ritardo (ante riforma 1%).

**Ambito oggettivo:** controlli automatici (36-bis) e formali (36-ter).

# VIOLAZIONI COMMESSE DAL 1° SETTEMBRE

**Aspetti critici:** doppio regime IVA/dirette.

## **Violazioni commesse nel 2023:**

- le violazioni IVA confluite nelle dichiarazioni presentate entro aprile 2024 saranno sanzionate con il regime precedente (più gravoso);
- le medesime violazioni rilevanti ai fini delle imposte sui redditi confluite nelle dichiarazioni presentate dopo il 1° settembre saranno sanzionate in base alle nuove norme (più favorevoli).

## **Esempio:**

- in un accertamento per un costo 2023 ritenuto non inerente per il quale è stata detratta anche l'IVA, la dichiarazione infedele dei redditi sarà sanzionata al 70%, quella IVA al 90%;
- ciò vale anche in caso di ravvedimento sulle dichiarazioni per il 2023.

# CONTROLLI ISA PER NON DECADERE DA CPB

**Normativa di riferimento:** art. 22 decreto legislativo 13 del 2024.

**Sono cause di decadenza per entrambi i periodi CPB:**

1. accertamento, nei periodi di imposta oggetto di CPB o in quello precedente, di attività non dichiarate o di inesistenza o indeducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30% dei ricavi dichiarati;
2. modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi che determinano una quantificazione diversa dei redditi o del valore IRAP, rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato;
3. indicazione, nella dichiarazione dei redditi, di dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato;
4. comunicazione inesatta o incompleta dei dati ISA in misura tale da determinare un minor reddito o valore IRAP oggetto di CPB per un importo superiore al 30%.

# IL LIMITE DEL 30%

## I chiarimenti della CM 18/E/2024:

- le fattispecie di cui alle lettere 2, 3 e 4 sono tutte finalizzate a presidiare la corretta dichiarazione dei dati su cui il CPB si basa;
- affinché le integrazioni o le modifiche delle dichiarazioni, ovvero l'indicazione di dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di CPB, siano rilevanti per determinare la decadenza dallo stesso CPB, è necessario che gli stessi determinino un minor reddito o valore netto della produzione oggetto di CPB per un importo superiore al 30%.

**Effetti:** soglia di tolleranza del 30% introdotta in via interpretativa, seppur non prevista dalla normativa CPB.

# RAVVEDIMENTO OPEROSO

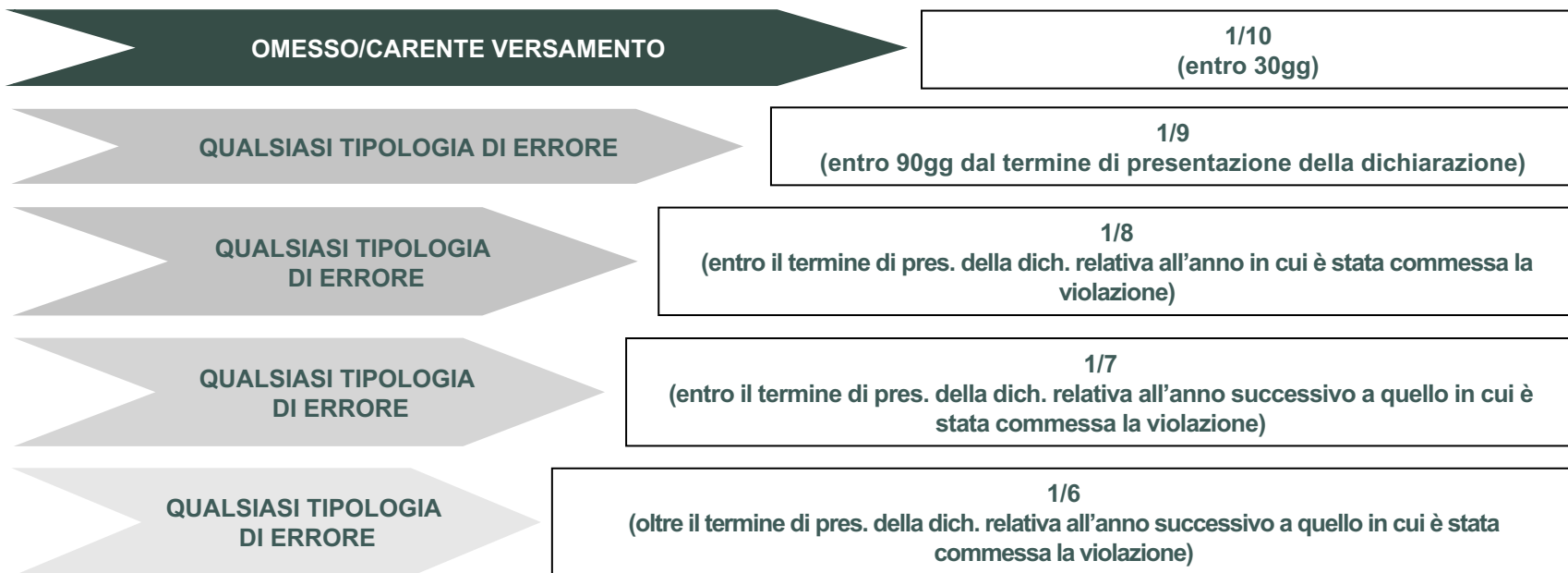
# ART. 13 D.LGS. 472/1997

## Condizioni di accesso e oggetto:

- con riferimento ai tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate, non opera la causa ostativa della formale conoscenza dell’avvio di un controllo o di una verifica, salvo il caso della notifica di atti di liquidazione e di accertamento o di avvisi bonari;
- il ravvedimento è, quindi, esperibile anche successivamente alla notifica di un P.V.C.;
- calcolo “fai da te” (quindi rischio di errori, fare attenzione);
- il ravvedimento è possibile fino allo spirare del termine di decadenza;
- sono definibili tutte le violazioni, dichiarative o legate ai versamenti.

**Vantaggi:** significativa riduzione delle sanzioni e applicazione degli interessi moratori calcolati al tasso legale.

# RAVVEDIMENTO ANTE RIFORMA



# NUOVE RIDUZIONI DA RAVVEDIMENTO

Norma	Ambito temporale	Riduzione sanzioni	Ambito applicativo
Let. a)	Entro 30 giorni dalla violazione	1/10 del minimo	Solo tardivi versamenti
Let. a-bis)	Entro 90 giorni dalla violazione o dal termine di presentazione della dichiarazione	1/9 del minimo	Tutte le violazioni
Let. b)	Entro l'anno dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	1/8 del minimo	Tutte le violazioni
Let. b-bis)	Oltre l'anno dalla violazione oppure oltre il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	1/7 del minimo	Tutte le violazioni



# CUMULO GIURIDICO

## **Art. 12 del decreto 472/97 – Concorso di violazioni e continuazione.**

- È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni della medesima disposizione, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.
- Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette in progressione o con la medesima risoluzione più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.
- Restano escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.

**Aumenti differenziati:** in caso di più tributi interessati o più periodi di imposta coinvolti.

# RAVVEDIMENTO CON CUMULO

## Ravvedimento operoso con cumulo giuridico:

- in forma attenuata;
- il cumulo opera limitatamente alla singola imposta e al singolo periodo di imposta (art. 12, co. 8 decreto 472/97);
- non opera né per gli omessi/tardivi versamenti né per le indebite compensazioni;
- il cumulo opera anche se sono state commesse più violazioni non recepite in dichiarazione.

**Decorrenza:** violazioni commesse dal 1° settembre 2024.

# ESEMPIO DI CUMULO

## Esempio:

- il contribuente omette di fatturare varie operazioni, commettendo, quindi, plurime violazioni sulla fatturazione (art. 6 del DLgs. 471/97);
- commette tre infedeltà dichiarative:
  1. IVA;
  2. imposte sui redditi;
  3. IRAP.

## Effetti:

- il cumulo giuridico opererà solo tra le varie violazioni sulla fatturazione e tra queste ultime e la infedele dichiarazione IVA;
- ipotizzando che nel 2025 ci siano le violazioni sulla fatturazione, recepite nelle dichiarazioni da presentare nel 2026, occorrerà effettuare tre ravvedimenti.

# IL RAVVEDIMENTO IN CONCRETO

**Il ravvedimento in concreto:** considerando le nuove sanzioni e ipotizzando che il ravvedimento avvenga dopo 90 giorni dal termine per le dichiarazioni da presentare nel 2026, sarà necessario, oltre a presentare la dichiarazione integrativa:

- per il modello REDDITI: pagare imposte, interessi legali e sanzioni del 70% ridotte a 1/8;
- per il modello IRAP pagare imposte, interessi legali e sanzioni del 70% ridotte a 1/8;
- per l'IVA correggere le fatture e pagare imposte, interessi legali e sanzioni dell'87,5% ridotte a 1/7 (la violazione più grave è la dichiarazione infedele con sanzione del 70% che viene aumentata di 1/4, aumento minimo da cumulo; inoltre, onde individuare la corretta riduzione della sanzione, si retroagisce al momento della prima violazione cioè quella sulla fatturazione).

# NON PUNIBILITÀ CON CIRCOLARI

**Riforma delle sanzioni:** art. 3 del DLgs. 14.6.2024 n. 87, in G.U. 28.6.2024 n. 150 che si applica alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

**Normativa di riferimento per le sanzioni:** art. 6 co. 5-ter DLgs. 472/97.

**Non punibilità:** viene esclusa la punibilità dei contribuenti che si adeguano alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria con le circolari interpretative e l'attività di consulenza giuridica.

**Condizione necessaria:** provvedere, entro i successivi 60 giorni dalla pubblicazione dei documenti, alla presentazione dell'eventuale dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta.

# DOCUMENTI DI PRASSI

**Normativa di riferimento:** DLgs. 219/2023, contenente le modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000).

**Ambito oggettivo:** introduzione di 3 nuovi articoli nella L. 212/2000 (10-sexies, 10-septies e 10-octies della L. 212/2000) riguardanti il ruolo delle circolari e della consulenza giuridica.

**Art. 10-sexies) – Documenti di prassi:** identifica i diversi documenti di prassi che vengono forniti dall'Amministrazione a supporto dei contribuenti:

- le circolari interpretative e applicative;
- la consulenza giuridica;
- l'interpello;
- la consultazione semplificata.

# CIRCOLARI

**Art. 10-septies) – Circolari:** l'amministrazione finanziaria pubblica circolari per fornire:

1. la ricostruzione del procedimento formativo delle nuove disposizioni tributarie e i primi chiarimenti dei loro contenuti;
2. approfondimenti e aggiornamenti interpretativi conseguenti a nuovi orientamenti legislativi e giurisprudenziali;
3. inquadramenti sistematici su tematiche di particolare complessità;
4. istruzioni operative ai suoi uffici.

**Procedura:** nell'elaborazione delle circolari, l'amministrazione finanziaria, nei casi di maggiore interesse, può effettuare interlocuzioni preventive con soggetti istituzionali ovvero con ordini professionali, associazioni di categoria o altri enti esponenziali di interessi collettivi, nonchè farle oggetto di pubblica consultazione prima della loro pubblicazione.

# CONSULENZA GIURIDICA

**Art. 10-opties) – Consulenza giuridica:** l'amministrazione finanziaria offre, su richiesta, consulenza giuridica alle associazioni sindacali e di categoria, agli ordini professionali, agli enti pubblici o privati, alle regioni e agli enti locali, nonché alle amministrazioni dello Stato per fornire chiarimenti interpretativi di disposizioni tributarie su casi di rilevanza generale che non riguardano singoli contribuenti.

**Decreto attuativo.**



# LA GESTIONE DELLE COMPENSAZIONI

# COMPENSAZIONE DEI CREDITI

**Normativa di riferimento:** art. 17 D.lgs. 241/97.

**Il contenuto della norma:**

- i contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte e dei contributi dovuti all'INPS, con eventuale compensazione dei crediti dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche;
- la compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'IVA, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e all'IRAP, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione.

**Effetti:**

- non è richiamato il 770, per la trasmissione preventiva del modello;
- è necessario però il visto di conformità per importi superiori a 5.000 euro (art. 1, co. 574, L. 27 dicembre 2013, n. 147).

# LIMITI PER LE COMPENSAZIONI

**Euro 2.000.000** (art. 34 co. 1 L. 23.12.2000 n. 388 e art. 1 co. 72 L. 30.12.2021 n. 234): limite max di compensazione orizzontale per anno solare.

**Crediti d'imposta per agevolazioni fiscali** (art. 1 co. 53 della L. 24.12.2007 n. 244 ha introdotto limitazioni al loro utilizzo in compensazione):

- i crediti d'imposta agevolativi da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati entro il limite massimo annuale pari a 250.000 euro;
- l'ammontare eccedente è riportato nei periodi d'imposta successivi anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza.

**RM 3.4.2008 n. 9/DF:**

- il limite di 250.000 euro può cumularsi con il limite generale di 2.000.000;
- qualora, in un anno, il contribuente non possa sfruttare il limite generale, sarà possibile utilizzare i crediti anche oltre lo specifico limite di 250.000 euro, fino a colmare la differenza non sfruttata del limite generale.

# VISTO PER COMPENSAZIONE

## COMPENSAZIONI IMPOSTE DIRETTE E IRAP – VISTO DI CONFORMITÀ

<b>UTILIZZO LIBERO</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Il limite al di sopra del quale la compensazione orizzontale deve essere accompagnata dal visto di conformità è pari a 5mila euro.</li><li>• Il limite si applica anche nel caso in cui il credito scaturisca da ritenute alla fonte (modello 770).</li><li>• Rimane libera la compensazione verticale.</li></ul>
<b>OBBLIGO DEL VISTO</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Nessuna novità sulle modalità operative di apposizione del visto.</li><li>• Le limitazioni continuano ad essere riferite all'importo da utilizzare in compensazione riferito ad ogni singola imposta e non all'ammontare complessivo del credito risultante dalla dichiarazione.</li></ul>

# ESONERO DA VISTO PER SOGGETTI AFFIDABILI ISA

**Normativa di riferimento:** provv. AdE 22.4.2024 n. 205127.

**Effetti del provvedimento:** vengono definiti i nuovi limiti di esonero dal visto di conformità in relazione al periodo d'imposta 2023.

**Crediti IRPEF/IRES maturati nel periodo d'imposta 2023:** l'esonero dal visto di conformità si applica per la compensazione dei crediti di importo non superiore a:

- 50.000 euro: livello di affidabilità almeno pari a 9 per il 2023, oppure come media semplice dei livelli per gli anni 2022 e 2023;
- 20.000 euro: livello di affidabilità almeno pari a 8 ma inferiore a 9 per il 2023, oppure almeno pari a 8,5 come media semplice dei livelli per gli anni 2022 e 2023.

# INVIO PREVENTIVO DICHIARAZIONI

<b>COMPENSAZIONI IMPOSTE DIRETTE E IRAP – INVIO PREVENTIVO</b>	
<b>INVIO PREVENTIVO DELLA DICHIARAZIONE</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Obbligo di invio preventivo della dichiarazione per compensare crediti oltre i 5.000 euro.</li><li>• Sarà quindi possibile utilizzare il credito solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di invio della dichiarazione munita di visto.</li></ul>
<b>AMBITO TEMPORALE</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Entro la soglia di euro 5.000 l'utilizzo del credito è possibile fin dal primo giorno dell'anno successivo a quello di maturazione; rimane condizionato dal fatto che il contribuente sia in grado di effettuare i relativi conteggi e che gli utilizzi non eccedano il credito effettivamente spettante in base alle dichiarazioni presentate.</li></ul>

# COMPENSAZIONE CREDITI INPS E INAIL

**La compensazione dei crediti di qualsiasi importo maturati a titolo di contributi nei confronti dell'INPS può essere effettuata:**

- a) dai datori di lavoro non agricoli a partire dal quindicesimo giorno successivo a quello di scadenza del termine mensile per la trasmissione in via telematica dei dati retributivi e delle informazioni necessarie per il calcolo dei contributi da cui il credito emerge;
- b) dai lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali degli artigiani ed esercenti attività commerciali e dai liberi professionisti iscritti alla Gestione separata INPS, a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi da cui il credito emerge.

**La compensazione dei crediti di qualsiasi importo per premi e accessori maturati nei confronti dell'INAIL:** può essere effettuata a condizione che il credito certo, liquido ed esigibile sia registrato negli archivi del predetto Istituto.

# ISTRUZIONI MINISTERIALI PER COMPENSAZIONE INPS

## Istruzioni al modello Redditi PF 2024:

- possono essere compensati i crediti risultanti dalla liquidazione effettuata nel quadro RR del Modello REDDITI 2024 relativo agli iscritti alle gestioni speciali artigiani e commercianti ed ai professionisti senza cassa iscritti alla gestione separata INPS;
- la compensazione può essere effettuata fino alla data di scadenza di presentazione della dichiarazione successiva.

**Aspetti critici:** mancano i provvedimenti attuativi per le nuove limitazioni alla compensazione.

**Messaggio INPS numero 2639 del 17 luglio 2024:** sono attualmente in corso le necessarie interlocuzioni tecniche tra l'INPS e AdE. In attesa, rimangono immutate le modalità operative con cui possono essere effettuate le compensazioni di crediti contributivi con i modelli "F24".



# MODALITÀ DI VERSAMENTO

## LE MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DEL MODELLO F24 DAL 1° LUGLIO 2024

<b>F24 a saldo zero o con utilizzo di crediti compensati</b>	<b>Privati e Titolari di partita IVA</b> – F24 presentati utilizzando i servizi telematici dell’Agenzia delle entrate, oppure per il tramite di un intermediario abilitato che può trasmettere le deleghe F24 in nome e per conto degli assistiti avvalendosi del servizio “F24 cumulativo” e del servizio “F24 addebito unico” (CM 16/2024: anche per compensazioni verticali esposte in F24). Anche per crediti INPS e INAIL (art. 37 co. 49-bis DL 223/2006).
<b>F24 senza compensazione di crediti</b>	<b>Privati</b> – F24 presentati sia in forma cartacea che per via telematica, mediante i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate, oppure mediante i servizi di internet banking. <b>Titolari di partita IVA</b> – Non è prevista la modalità cartacea, ma l’obbligo dell’utilizzo dei canali telematici, siano essi quelli forniti dall’Agenzia delle entrate (anche tramite intermediari abilitati) che quelli forniti dagli istituti di credito (servizi di internet banking).

# COMPENSAZIONE CON DEBITI DI 100.000 EURO

**Normativa di riferimento:** art. 37 co. 49-quinquies DL 223/2006.

**Il contenuto della normativa:**

- per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori (dirette, IVA, registro, altre indirette + sanzioni e interessi), per importi complessivamente superiori a euro 100.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e non siano in essere provvedimenti di sospensione, è esclusa la facoltà di compensazione orizzontale dei crediti (**ANCHE DI NATURA AGEVOLATIVA**) in F24;
- la previsione non opera con riferimento alle somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza;
- è comunque ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte erariali (**CM 16/2024**).

**Presenza di più ruoli:** occorre procedere alla somma di tutti i ruoli, includendo sanzioni e interessi (CM 13/2011).

# DEBITI DI 100.000 EURO

## Decorrenza ed esclusioni:

- l'entrata in vigore della disposizione è dal 1° luglio 2024;
- il divieto di compensazione non opera per i crediti relativi ai contributi previdenziali ed assistenziali, nonché per i premi INAIL;
- **CM 16/2024**: non è consentito esporre nel medesimo F24 sia crediti INPS o INAIL che crediti per i quali opera l'inibizione alla compensazione.

## Effetti:

- la compensazione vietata è quella orizzontale, rimanendo possibile la cd. compensazione interna o verticale;
- il divieto riguarda anche la compensazione di crediti agevolativi (quadro RU del modello REDDITI, ad es. 4.0), e dei crediti derivanti dalle opzioni di sconto o cessione (art. 121 DL 34/2020);
- il contribuente può effettuare un versamento parziale fino a ridurre il debito al di sotto della soglia di 100.000 euro per poter effettuare le compensazioni (ante ultime modifiche, era richiesta la *rimozione totale*);
- attenzione però agli altri limiti.

# COMPENSAZIONE CON DEBITI DI 1.500 EURO

**Normativa di riferimento:** art. 31 DL 78/2010.

## **Il contenuto della normativa:**

- la compensazione dei crediti relativi alle imposte erariali (**NON ANCHE DI QUELLI AVENTI NATURA AGEVOLATIVA**) è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a 1.500 euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento;
- in caso di inosservanza del divieto di cui al periodo precedente si applica la sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato;
- è comunque ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte.

# COMPATIBILITÀ CON IL BLOCCO 100.000

## Compatibilità con il blocco dei 100.000 euro:

- il blocco dei 1.500 euro opera nell'ipotesi in cui non sia applicabile il divieto di compensazione per i debiti superiori a 100.000 euro;
- si applica fino a concorrenza dei debiti superiori a 1.500 euro ed entro i 100.000 euro.

**Orientamenti ministeriali progressi:** CM 4/2011 + 13/2011.

## I chiarimenti della CM 13 del 2011:

- limite di 1.500 euro: limite assoluto e, quindi, nel caso in cui il contribuente abbia crediti erariali di importo superiore a quello iscritto a ruolo, non potrà effettuare alcuna compensazione se non provvede prima al pagamento del debito scaduto;
- obbligo di preventiva estinzione del debito iscritto a ruolo e scaduto.

**Controlli preventivi:** AdE può sospendere, fino a 30 giorni, l'esecuzione dei modelli F24 contenenti compensazioni con rischio (art. 37 co. 49-ter del DL 223/2006).

# COMPENSAZIONE BONUS EDILIZI CON DEBITI DI 10.000 EURO

**Normativa di riferimento:** art. 4 DL 39/2024, che modifica art. 121 DL 34/2020.

## **Il contenuto della normativa:**

- in presenza di iscrizioni a ruolo per imposte erariali e accessori, per importi complessivamente superiori a euro 10.000, per i quali sia già decorso il trentesimo giorno dalla scadenza dei termini di pagamento e non siano in essere provvedimenti di sospensione o per i quali sia intervenuta decadenza dalla rateazione, l'utilizzabilità in compensazione dei crediti presenti nella piattaforma telematica è sospesa **fino a concorrenza degli importi dei predetti ruoli e carichi**;
- restano fermi i termini di utilizzo delle singole quote annuali del credito.

**Provvedimento attuativo:** la sospensione viene disposta da AdE intervenendo sui crediti disponibili sulla piattaforma cessione crediti, con modalità definite mediante provvedimento, cui è rimessa anche l'individuazione della decorrenza.

# SOSPENSIONE LIMITATA ALL'IMPORTO DEI DEBITI

**Sospensione della compensazione limitata ai debiti:** la sospensione non si applica con riguardo all'intero ammontare dei crediti, ma solo fino a concorrenza degli importi dei ruoli e carichi scaduti.

**Esempio:** se il ruolo scaduto ammonta a 15.000 euro e il credito da compensare è pari a 20.000 euro, 5.000 euro possono essere compensati liberamente.

**Attenzione però:** al futuro provvedimento attuativo.

# LIMITI NON APPLICABILI

**Alcune misure agevolative non sono soggette alle limitazioni per la compensazione elencate in precedenza.**

**Il credito 5.0 non è soggetto:**

- al limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000 euro (art. 1 co. 53 della L. 244/2007);
- al limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 2 milioni di euro (art. 34 della L. 388/2000);
- al divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per ammontare superiore a 1.500 euro (art. 31 del DL 78/2010).



# RIFORMA DELLA RISCOSSIONE

**Normativa di riferimento:** art. 12 DPR 602/73, come modificato dal DLgs. 29.7.2024 n. 110 (G.U. 7.8.2024 n. 184).

## **Art. 12 – Formazione e contenuto dei ruoli:**

- l'estratto di ruolo non è impugnabile;
- il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

**Effetti:** l'impugnazione diretta della cartella non notificata dovrebbe essere ammessa anche qualora al contribuente fosse impedita la compensazione dei crediti d'imposta nel modello F24, alla luce delle ultime restrizioni della legge di Bilancio 2024. Questo perché si tratta pur sempre della perdita di un beneficio nei rapporti con pubbliche amministrazioni.

# ASSENZA DI DEBITI PER IL CONCORDATO

## I chiarimenti della CM 18/E/2024:

1. il vincolo dei 5.000 euro riguarda l'ammontare complessivo dei debiti tributari amministrati da AdE o contributivi del contribuente, divenuti definitivi in base a sentenza passata in giudicato o perché non più soggetti ad impugnazione, anche nel caso in cui l'ammontare sia composto da singoli debiti di importo unitario inferiore a detta soglia;
2. la verifica deve essere effettuata con riferimento alla data del 31/12/2023;
3. non concorrono al limite dei 5.000 euro i debiti oggetto di provvedimenti di sospensione o di rateazione;
4. il contribuente può rimuovere la causa ostativa mediante l'estinzione del debito, ovvero della parte di esso eccedente i 5.000 euro, in un momento precedente a quello di accettazione della proposta;
5. per tributi amministrati da AdE, si intendono i debiti derivanti dalla notifica di atti impositivi, atti liquidatori, cartelle di pagamento a seguito di controlli artt. 36-bis e 36-ter del dpr 600/73.

# ATTO OGGETTO DI RICORSO

## Esempio:

1. non rileva il debito scaturente da una cartella di pagamento notificata entro il 31 dicembre 2023 di importo pari o superiore a 5.000 euro emessa a seguito di controllo automatizzato o formale della dichiarazione, per la quale:
  - il contribuente abbia presentato ricorso entro il 31 dicembre 2023 e il relativo giudizio alla predetta data sia ancora pendente;
  - a tale data erano ancora pendenti i termini per il pagamento o per presentare il ricorso;
  - è presente un provvedimento di sospensione giudiziale o amministrativa;
2. non rileva neanche il debito divenuto definitivo alla data del 31 dicembre 2023 per il quale intervenga un provvedimento di rateazione.

# CREDITI INESISTENTI O NON SPETTANTI

# MODIFICHE AL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO

**Il decreto delegato 87/2024 interviene in sede penale.**

**Definizioni penalistiche mutate anche in ambito tributario:** il decreto interviene nel testo dell'art. 13 DLgs. 471/1997 rimandando alle definizioni del DLgs. 74/2000, oltre che modificando (in riduzione) l'entità della sanzione.

**Entrata in vigore:**

- in campo amministrativo: le nuove norme si applicano alle violazioni commesse dopo il 1° settembre 2024;
- in campo penale: deroga al *favor rei* non invocata per ragioni costituzionali.

**Aspettivi critici:**

- la deroga al *favor rei* non dovrebbe considerarsi operante per le definizioni interpretative;
- il medesimo fatto potrebbe essere qualificato diversamente a livello penale e tributario, pur in presenza della medesima normativa di riferimento.

# CREDITI INESISTENTI

## Crediti inesistenti:

1. i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella normativa di riferimento;
2. i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, con documenti falsi, simulazioni o artifici.

## Differenza rispetto al passato:

- espulso il riferimento alla rilevazione o meno tramite il controllo automatico;
- i costi e le operazioni possono anche essere reali, e non necessariamente fittizi o artificiosamente rappresentati.

## Sanzioni amministrative:

- 70%: crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi;
- dal 105% al 140%: crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi sono oggetto di rappresentazioni fraudolente.

**Art. 38-bis DPR 600/73:** atto di recupero entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.

# CREDITI NON SPETTANTI

## Crediti non spettanti:

1. i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi o, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita;
2. i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi indicati nella norma, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attribuita del credito per difetto di ulteriori elementi o qualità richiesti (elementi non puntualmente fissati dalla norma in ragione della loro natura tecnica);
3. i crediti utilizzati in difetto degli adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.

## Effetti:

- la definizione richiama i crediti ricerca e sviluppo afferenti a progetti realmente effettuati, ma disconosciuti per difetto di innovatività;
- la corretta derubricazione di tali crediti a non spettanti potrebbe anche avere come effetto la caducazione della pretesa per decadenza dei termini.

# SANZIONI PER CREDITI NON SPETTANTI

## Sanzioni amministrative

- 25% del credito utilizzato in compensazione;
- 250 euro: quando il credito è utilizzato in compensazione in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi, sempre che siano rispettate entrambe le seguenti condizioni:
  1. gli adempimenti non siano previsti a pena di decadenza;
  2. la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi relativa all'anno di commissione della violazione, ovvero, in assenza di una dichiarazione, entro un anno dalla commissione della violazione medesima.

**Art. 38-bis DPR 600/73:** atto di recupero entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello del relativo utilizzo.



# F24 PRECARICATI

# PROVVEDIMENTO ATTUATIVO

**Normativa di riferimento:** Provvedimento Agenzia delle Entrate 313945/2024 + art. 17 del decreto legislativo 1/2024.

**Ambito oggettivo:** per i versamenti ricorrenti, rateizzati e predeterminati, di imposte e contributi, è possibile inviare, attraverso i canali telematici dell'Agenzia delle entrate, uno o più modelli F24 per il pagamento delle somme dovute alle diverse scadenze, mediante autorizzazione preventiva all'addebito su un conto aperto presso un intermediario convenzionato con la stessa Agenzia.

**Effetti:** AdE, alle singole scadenze, procede all'inoltro delle deleghe di pagamento agli intermediari della riscossione convenzionati, richiedendo l'addebito sul conto indicato e il riversamento delle somme dovute, sulla base delle convenzioni vigenti.

**5 anni:** a decorrere dal 5 agosto 2024, la scadenza di pagamento indicata nella delega F24 non può superare i 5 anni dalla data dell'invio della delega medesima.

# CREDITI COMPENSABILI

**Ambito oggettivo:** ad es., la gestione dei versamenti relativi alle rateizzazioni di somme indicate nelle comunicazioni di irregolarità, previste in un numero massimo di 20 rate trimestrali di pari importo (art. 3-bis del d.lgs. n. 462 del 1997).

## **Crediti compensabili:**

- i crediti devono risultare disponibili, sia alla data di invio delle deleghe e sia alla data di scadenza ivi indicata;
- dalla data di invio, i crediti non sono più nella disponibilità del contribuente, a meno che questi non provveda all'annullamento della delega di pagamento;
- il credito indicato nell'F24 con scadenza futura si considera utilizzato al momento del pagamento tramite compensazione, alla singola scadenza;
- l'annullamento di una o più delle deleghe può essere richiesto fino al terzultimo giorno lavorativo antecedente la data di versamento indicata nell'F24, sempre attraverso i servizi telematici dell'Agenzia.

# CREDITO 4.0 IN RU E NELLA COMUNICAZIONE GSE

# INVESTIMENTI MATERIALI 4.0

<b>Investimenti</b>	<b>Dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 (o 30 novembre 2023 se prenotati entro il 31.12.2022)</b>	<b>Triennio 2023 – 2024 – 2025 (con coda al 30/06/2026 se prenotati entro 31/12/2025)</b>
<b>Beni materiali 4.0 di cui all'Allegato A della L. 232/2016</b>	Credito: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni</li> <li>• 20% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni</li> <li>• 10% per investimenti tra 10 e 20 milioni</li> </ul>	Credito: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 20% per investimenti fino a 2,5 milioni di euro</li> <li>• 10% per investimenti dai 2,5 ai 10 milioni di euro</li> <li>• 5% per investimenti dai 10 ai 20 milioni di euro</li> </ul>

# INVESTIMENTI IMMATERIALI 4.0

<b>Investimenti</b>	<b>2022 (termine lungo 30 giugno 2023)</b>	<b>2023 (termine lungo 30 giugno 2024)</b>	<b>2024 (termine lungo 30 giugno 2025)</b>	<b>2025 (termine lungo 30 giugno 2026)</b>
<b>Beni immateriali 4.0 di cui all'Allegato B della L. 232/2016</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Credito 50%</li><li>• Costi 1 milione di euro</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Credito 20%</li><li>• Costi 1 milione di euro</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Credito 15%</li><li>• Costi 1 milione di euro</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Credito 10%</li><li>• Costi 1 milione di euro</li></ul>

# MANCATA INDICAZIONE NON FA DECADERE DAL BENEFICIO

**Normativa di riferimento:** art. 13 decreto legislativo 1 del 2024.

**Effetti:** esclusione dalla decadenza dal beneficio in caso di mancata esposizione in dichiarazione dei crediti d'imposta per i quali permane l'obbligo di indicazione nella dichiarazione stessa.

**Il contenuto della norma:** *La mancata indicazione dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni concesse agli operatori economici nelle dichiarazioni annuali, se spettanti, non comporta la decadenza dal beneficio. Per i crediti d'imposta qualificati aiuti di Stato o aiuti de minimis resta ferma l'applicazione del comma 2 dell'articolo 17 del medesimo regolamento.*

**Decorrenza:** dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2022.

## 4.0 IN RU

**2L:** investimenti in beni strumentali nuovi materiali di cui all'art. 1, comma 1057-bis, legge n. 178/2020 (allegato A). Il credito d'imposta è utilizzabile a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni. Per la compensazione tramite il modello F24, va utilizzato il codice tributo 6936;

**3L:** per gli investimenti in beni strumentali nuovi immateriali di cui all'art. 1, comma 1058 e/o 1058-bis, legge n. 178/2020 (allegato B). Il credito d'imposta è utilizzabile a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni. Per la compensazione tramite il modello F24, va utilizzato il codice tributo 6937.

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante	Codice credito
	INDUSTRIA 4.0 MATERIALI	<sup>1</sup> 2   L

RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo							
	(di cui	<sup>1</sup> ,00	<sup>2</sup> ,00	<sup>B2</sup> ,00	<sup>C2</sup> ,00	<sup>D2</sup> ,00	<sup>E2</sup> ,00	<sup>F2</sup> ,00 )
							<sup>3</sup> ,00	



# 4.0 CON INTERCONNESSIONE POST

	Investimenti allegato A	Investimenti primo gruppo allegato A	Investimenti secondo gruppo allegato A	Investimenti terzo gruppo allegato A	Investimenti allegato B
<b>RU130</b> Investimenti beni strumentali 2023 (effettuati nel periodo d'imposta)	<b>TOTALE</b> ,00	<sup>4A</sup> <b>DI CUI</b> ,00	<sup>4B</sup> <b>DI CUI</b> ,00	<sup>4C</sup> <b>DI CUI</b> ,00	<sup>5</sup> _____,00
	<b>Investimenti effettuati</b>				Interconnessione 
<b>RU140</b> Investimenti beni strumentali 2023 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta)					<sup>5</sup> _____,00
	<b>Investimenti prenotati</b>				Investimenti allegato B

- 4A: Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti;
- 4B: Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;
- 4C: Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0;
- 5, totale in relazione al codice 3L (immateriali).

**Interconnessione successiva:** nel caso in cui per gli investimenti delle colonne 4 e/o 5 l'interconnessione avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello oggetto della presente dichiarazione occorre barrare la colonna 6 del rigo RU130.

# PRENOTAZIONI IMMATERIALI

Credito d'imposta spettante nel periodo																
RU5	(di cui	1	,00	2	,00	B2	,00	C2	,00	D2	,00	E2	,00	F2	,00	)
														3	,00	

## PRENOTAZIONI

Importo del credito maturato per investimenti effettuati successivamente alla chiusura del periodo d'imposta 2023 ed entro il 30 giugno 2024, per i quali entro il 31 dicembre 2023 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20% del prezzo di acquisto.

## IL MOTIVO DELLA RICHIESTA

Ai fini del monitoraggio della misura agevolativa nell'ambito del PNRR, per poter misurare il raggiungimento da parte dell'Italia degli obiettivi previsti nel piano, vanno indicati, fermi restando i termini di utilizzo del credito d'imposta previsti dalla legge, anche i dati degli investimenti immateriali prenotati entro il 2023.

# COMUNICAZIONE BENI 4.0

**Normativa di riferimento:** art. 6 DL 39/2024 (GU 29.3.2024, n. 75).

**Ambito oggettivo:** fruizione dei crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi 4.0 (art. 1, commi 1057-bis - 1058-ter, L. 178/2020).

## **Comunicazione ante investimento:**

- le imprese devono comunicare, tramite piattaforma GSE, gli investimenti che intendono effettuare dal 30 marzo 2024, la presunta ripartizione negli anni del credito e la relativa fruizione;
- anche ordine gennaio – marzo 2024 e investimento post 30 marzo (prudenza).

## **Comunicazione post investimento (art. 1 co. 4 DM 24 aprile 2024 – completamento, non interconnessione):**

- la comunicazione è aggiornata al completamento degli investimenti effettuati dal 30 marzo 2024;
- la comunicazione va effettuata anche per investimenti realizzati dal 1° gennaio 2024 al 29 marzo 2024.

# COMUNICAZIONE CREDITI 2023

**Comunicazione investimenti 4.0 del 2023:** per gli investimenti in beni strumentali 4.0 relativi all'anno 2023, la compensabilità dei crediti maturati e non ancora fruiti è subordinata alla comunicazione in esame.

## **Investimenti esclusi dalla comunicazione (FAQ AdE 16.4.2024):**

- gli obblighi di comunicazione non riguardano gli investimenti effettuati entro il 30 novembre 2023, prenotati entro il 31 dicembre 2022 (ordine e acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione);
- in questo caso (a differenza delle precedenti istruzioni ministeriali), quale anno di riferimento dell'investimento, nel modello F24 andrà indicato l'anno 2022 (anno di inizio dell'investimento) e non anche l'anno di interconnessione (FAQ AdE).

# COMUNICAZIONE ANTE F24

**Modulistica:** Allegato 1 al DM 24.4.2024.

**I modelli sono compilati direttamente sul portale del GSE.** A tal fine, occorre:

- effettuare la registrazione all’“Area Clienti” del sito GSE;
- accedere all’applicazione “Transizione 4.0 - Accedi ai questionari”;
- selezionare la tipologia di investimento e compilare il relativo modulo.

**FAQ GSE 17.6.2024.**

# COMUNICATO GSE SUI MODELLI

**Comunicato GSE 14.5.2024:** con riferimento al “periodo di realizzazione degli investimenti”:

- la data iniziale deve coincidere con la data del primo impegno giuridicamente vincolante che rende gli investimenti irreversibili (così come riportato nei moduli);
- la data finale deve coincidere con la data (presunta in caso di comunicazione preventiva) di completamento degli investimenti.

# COMPILAZIONE MODELLO F24

**RM 25 del 2024:** fermo restando il requisito dell'avvenuta interconnessione, le imprese che hanno validamente inviato la comunicazione possono utilizzare in compensazione i crediti d'imposta indicando come "anno di riferimento" l'anno di completamento dell'investimento agevolato riportato nella comunicazione stessa.

**Scarto F24:** nel caso in cui i crediti utilizzati in compensazione non trovino riscontro nei dati delle comunicazioni trasmessi dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy all'Agenzia delle Entrate, i relativi modelli F24 saranno scartati.

# ESEMPIO DI COMPILAZIONE

Un'impresa intende effettuare un investimento in un bene materiale 4.0 di 500.000 euro.

Il credito sarà pari a  $500.000 \times 20\% = 100.000$  euro, utilizzabile in tre quote annuali di 33.333,33 ciascuna.

Ordine effettuato a maggio 2024.

Investimento effettuato a luglio 2024.



# MODULISTICA BENI A

SEZIONE A – INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI MATERIALI DI CUI ALL'ALLEGATO A ALLA LEGGE 11 DICEMBRE 2016, N. 232

Periodo di realizzazione degli investimenti (MM-AAAA / MM-AAAA): **5/2024 / 7/2024**

Codice Tributo: 6936

1. Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti (primo gruppo allegato A)										
Voce <sup>1</sup>										
1.1 <input type="checkbox"/>	1.2 <input type="checkbox"/>	1.3 <input type="checkbox"/>	1.4 <input type="checkbox"/>	1.5 <input type="checkbox"/>	1.6 <input type="checkbox"/>	1.7 <input type="checkbox"/>	1.8 <input type="checkbox"/>	1.9 <input type="checkbox"/>	1.10 <input type="checkbox"/>	1.11 <input type="checkbox"/>
1.12 <input type="checkbox"/>	1.13 <input type="checkbox"/>									
Costo agevolabile										€
2. Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità (secondo gruppo allegato A)										
Voce <sup>2</sup>										
2.1 <input type="checkbox"/>	2.2 <input type="checkbox"/>	2.3 <input type="checkbox"/>	2.4 <input type="checkbox"/>	2.5 <input type="checkbox"/>	2.6 <input type="checkbox"/>	2.7 <input type="checkbox"/>	2.8 <input type="checkbox"/>	2.9 <input type="checkbox"/>		
Costo agevolabile										€
3. Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0» (terzo gruppo allegato A)										
Voce <sup>2</sup>										
3.1 <input type="checkbox"/>	3.2 <input type="checkbox"/>	3.3 <input type="checkbox"/>	3.4 <input type="checkbox"/>							
Costo agevolabile										€
<b>TOTALE COSTO AGEVOLABILE</b>										<b>500.000</b> €
<b>TOTALE CREDITO D'IMPOSTA</b>										<b>100.000</b> €
<b>FRUIZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA</b>				2023	2024	2025	2026	2027	2028	...
					<b>33.333</b>	<b>33.333</b>	<b>33.333</b>			

## 5.0 DIVENTA 4.0

### **Art. 11 co. 3 DM 24.7.2024 Ministero delle Imprese e del made in Italy**

- Il mancato invio da parte delle imprese delle comunicazioni e dei relativi allegati ovvero delle integrazioni documentali nei termini e nelle modalità richieste comporta il mancato perfezionamento della procedura per la fruizione del credito d'imposta, ma resta salva la facoltà di accesso al credito 4.0, previa comunicazione di completamento degli investimenti.
- Gli obblighi documentali 4.0 previsti in relazione alle fatture e agli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati si intendono assolti con il rispetto degli obblighi 5.0.

# CONTRIBUTO IN CONTO IMPIANTI CON LA COMUNICAZIONE COMPLETAMENTO

## Contabilizzazione come contributo 4.0 post comunicazione di completamento:

- a fronte dei nuovi obblighi di comunicazione, la trasmissione dei modelli di comunicazione *ex ante* e *ex post* costituisce presupposto per la fruizione dei crediti d'imposta 4.0 (art. 1 DM 24 aprile 2024);
- il diritto alla fruizione sorgerebbe soltanto a seguito della comunicazione di completamento, che sembrerebbe quindi assumere rilevanza anche ai fini della rilevazione contabile del contributo.

# ULTIMI CONTROLLI PER ASSEGNAZIONI AGEVOLATE E FORFETARI

# VERIFICARE COMPILAZIONE RQ

## Istruzioni modello Redditi SC 2024, pag. 87:

- l'esercizio dell'opzione deve ritenersi perfezionato con l'indicazione nel presente prospetto dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva;
- la mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire della disciplina agevolativa (cfr. CM 26/2016);
- assegnazione, cessione o trasformazione: codice tributo 1836;
- riserve in sospensione d'imposta: codice tributo 1837.

**Effetti:** eventuali omessi, ritardati o insufficienti versamenti non possono fare venire meno i benefici fiscali, ma conducono alla sola iscrizione a ruolo dell'imposta stessa, ferma restando la possibilità del ravvedimento operoso.

# I CONTROLLI DEI FORFETARI

## I chiarimenti AdE di settembre 2024 su quadro RS forfetari:

- il costo per l'acquisto di beni e servizi deve essere indicato al lordo dell'IVA addebitata sulle fatture di acquisto, che rimane a carico del contribuente;
- le informazioni relative ai costi richieste agli esercenti attività di impresa dovranno essere dichiarate solo laddove i contribuenti abbiano ricevuto la relativa documentazione fiscale nel periodo di imposta e nella misura in essa indicata. Ne deriva che gli aderenti al regime forfetario sono tenuti alla dichiarazione delle sole spese documentate da fattura.

**Attenzione:** 50% per i beni promiscui, essendo irrilevante la possibilità di dimostrare utilizzo diverso.

# REGOLARIZZAZIONE DEL MAGAZZINO

# PROROGA PRIMA RATA E SCRITTURE CONTABILI

**Normativa di riferimento:** art. 7 del DL 113/2024 (c.d. DL “omnibus”), pubblicato sulla G.U. n. 186 del 9 agosto 2024.

**Ambito soggettivo:**

- esercenti attività d’impresa OIC adopter;
- escluse le imprese in contabilità semplificata.

**Effetti:**

- proroga al 30 settembre 2024 del termine per il versamento della prima rata delle imposte per l’adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino;
- il differimento interessa i soggetti per i quali il termine di versamento della prima rata scade entro il 29 settembre 2024. La prima rata andrebbe versata entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d’imposta in corso al 30 settembre 2023;
- la seconda deve essere versata entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell’acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d’imposta successivo a quello in corso al 30 settembre 2023.



# SCRITTURE CONTABILI 2024

**Ragioni della proroga:** ritardo con cui sono state emanate le disposizioni attuative, consentendo così ai soggetti che al 24 giugno 2024 avessero già approvato il bilancio dell'esercizio in corso al 30 settembre 2023, di aderire comunque alla regolarizzazione.

**Decreto attuativo:** DM 24.6.2024.

**RM 17.6.2024 n. 30:** sono stati istituiti i codici tributo per procedere al versamento delle imposte.

**Scritture contabili:** i soggetti per i quali il termine di approvazione del bilancio relativo all'esercizio in corso al 30 settembre 2023 scade entro la data del 29 settembre 2024 possono recepire, entro il 30 settembre 2024, gli effetti contabili dell'adeguamento, nelle scritture contabili relative all'esercizio successivo a quello in corso al 30 settembre 2023 (2024, per i soggetti "solari").

# VISTO DI CONFORMITÀ ALLA LUCE DELLA CM 12/E/2024

# W IN 730

## QUADRO W - Investimenti e attività estere di natura finanziaria o patrimoniale

### SEZIONE I - DATI RELATIVI AGLI INVESTIMENTI E ALLE ATTIVITÀ

W1	CODICE TIPOLO POSSESSO	TIPO CONTRIBUENTE - IVAPE	CODICE INDIVIDUAZIONE BENE	CODICE STATO ESTERO	QUOTA DI POSSESSO	CRITERIO DETERMIN. VALORE	VALORE INIZIALE	VALORE FINALE
		1	2	3	4	5	6	7
							,00	,00
W1	VALORE MASSIMO (C/C PAESI NON COLLABORATIVI - IVAPE)	GIORNI IVAPE - CRYPTO-ATTIVITÀ	MESE IVAPE	CREDITO D'IMPOSTA	DETRAZIONI - IVAPE	CODICE	QUOTA PARTECIPAZIONE - IVAPE	SOLDO MONTAPEGGIO
	9	10	11	12	13	14	15	16
	,00			,00	,00			
W1	CODICE FISCALE SOCIETÀ O ALTRA ENTITÀ GIURIDICA IN CASO DI TITOLARE EFFETTIVO - IVAPE			CODICE FISCALE ALTRI CONTRIBUENTI				PRESENZA PIÙ CONTRIBUTARI
	17	18	19	20	21	22	23	24
								00

### Effetti:

- non è consentito inserire il quadro RW tra i quadri aggiuntivi del modello 730 che possono essere trasmessi da soli unitamente al frontespizio del modello REDDITI 2024;
- l'invio del quadro RW stand alone con il frontespizio costituisce errore bloccante.

# SCOMPUTO CREDITI DI IMPOSTA

## Art. 19 DL 209/2011:

- dall'IVIE si deduce un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui è situato l'immobile;
- per gli immobili situati in Paesi UE, dall'IVIE si deduce un credito d'imposta pari alle eventuali imposte di natura patrimoniale e reddituale gravanti sullo stesso immobile, non detratte ai sensi dell'art. 165 TUIR.

**W colonna 12:** riportare il credito d'imposta pari al valore dell'imposta patrimoniale versata nello Stato in cui è situato l'immobile o prodotto finanziario nonché cripto attività.

**CM 12/E/2024:** visto di conformità, tramite visione e acquisizione delle quietanze, le ricevute, le attestazioni o le certificazioni di avvenuto versamento delle imposte eventualmente pagate nello Stato estero, nel rispetto delle statuizioni della specifica Convenzione contro le doppie imposizioni.

# VISTO PER TERRENI

**CM 12/E/2024:** rivalutazioni di terreni posseduti al 1° gennaio 2023.

SEZIONE II - RIVALUTAZIONE TERRENI						
L6	1 VALORE RIVALUTATO	2 IMPOSTA SOSTITUTIVA DOVUTA	3 IMPOSTA VERSATA	4 IMPOSTA DA VERSARE	5 RATEIZZAZIONE	6 VERSAMENTO CUMULATIVO
	,00	,00	,00	,00		

## Colonna 3:

imposta versata in occasione di precedenti rivalutazioni;

tale importo è oggetto di visto di conformità e il professionista abilitato deve controllare e conservare la perizia giurata di stima alla base della rivalutazione dichiarata con il modello, nonché quelle eventualmente effettuate in precedenza per il medesimo terreno, al fine di verificare che i versamenti esibiti siano effettivamente riferibili allo stesso terreno.

# CREDITO DI IMPOSTA ESTERO PER DIVIDENDI TASSATI CON IMPOSTA SOSTITUTIVA

# CREDITO CONVENZIONALE

**Orientamenti di giurisprudenza:** Corte di Cassazione 10204/2024, Corte di Cassazione 25698/2022, CGT Siena 68/2024.

**Punto di partenza delle pronunce:** prevalenza del diritto convenzionale sulle disposizioni interne (art. 165 TUIR), le quali richiedono, per il riconsocimento del credito, che il reddito estero concorra a formare il reddito complessivo in Italia (CM 9/E/2015).

**Orientamenti in sintesi:** viene affermato il diritto, per le persone fisiche IT percipienti, allo scomputo dell'imposta estera sui dividendi, anche se i predetti dividendi sono OBBLIGATORIAMENTE tassati in Italia con ritenuta a titolo d'imposta (art. 27 commi 4 e 4-bis DPR 600/73, *netto frontiera*) o con l'imposta sostitutiva (art. 18 TUIR, *dividendo lordo*), non concorrendo, quindi, alla formazione del reddito complessivo degli stessi percipienti.

# CONDIZIONI RICHIESTE

## Condizioni preliminari per la concessione del credito convenzionale:

1. percezione del dividendo da parte di un residente italiano;
2. imposizione del dividendo in entrambi gli Stati (art. 10 Convenzioni conformi al modello OCSE);
3. inclusione del dividendo nella base imponibile di una delle imposte coperte dalla Convenzione (non necessariamente l'IRPEF progressiva), tra cui la ritenuta a titolo d'imposta (art. 27 co. 4 DPR 600/73) e l'imposta sostitutiva (art. 18 TUIR).

## Condizione fondamentale richiesta dalla pronunce:

- la Convenzione (lettura al contrario dell'art. 23 modello OCSE) deve prevedere che spetti il credito se il reddito estero è **OBBLIGATORIAMENTE** (e non su richiesta del contribuente) assoggettato in IT a ritenuta a titolo di imposta o a imposizione sostitutiva;
- sono tali la maggior parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia, tra cui quelle con Francia, Germania, Svizzera, Regno Unito, Stati Uniti d'America.



# CONVENZIONI SENZA CREDITO

## Convenzioni senza diritto al credito di imposta estero in presenza di tassazione sostitutiva:

- il credito di imposta estero non spetta con riferimento alle Convenzioni recentemente concluse dall'Italia (ad es. Arabia Saudita, Cipro, Corea del Sud, Hong Kong, e Malta);
- si dispone, infatti, che è preclusa la possibilità di usufruire di un eventuale credito d'imposta estero, indipendentemente dal fatto che il reddito sia assoggettato ad imposizione sostitutiva domestica su RICHIESTA O MENO DEL BENEFICIARIO.

# RECUPERO DELL'IMPOSTA VERSATA

## Istanza di rimborso:

- in attesa di concrete modifiche normative, il beneficiario (residente) di dividendi che abbia assolto l'imposta estera e quella italiana, potrà proporre istanza di rimborso al competente Ufficio IT (domicilio fiscale del contribuente) per la restituzione della maggiore imposizione complessivamente subita, impugnando il successivo diniego espresso o tacito;
- ai sensi dell'art. 38 del DPR 602/73, l'istanza deve essere presentata entro 48 mesi dalla data del versamento e, quindi, se presentata entro la fine del 2024 "coprirebbe" tutti i versamenti 2021-2024 (da saldo IS 2020 pagato nel 2021).

## Soggetto legittimato alla presentazione dell'istanza:

- per i dividendi tassati con imposta sostitutiva, il soggetto legittimato alla domanda di rimborso è il contribuente che ha effettuato il versamento diretto;
- per i dividendi tassati con ritenuta a titolo d'imposta, dovrebbe essere legittimato sia il contribuente, sia l'intermediario che ha prelevato la ritenuta (banca, società fiduciaria, ecc.).

# DOCUMENTAZIONE PER L'ISTANZA

## Documentazione per l'istanza di rimborso:

- l'istanza deve essere corredata di tutta la documentazione atta a dimostrare la doppia imposizione subita;
- non sembra pertanto sufficiente la certificazione rilasciata dalla società estera che attesta il prelievo della ritenuta in uscita nell'altro Stato, essendo necessaria la ricevuta del versamento di tale ritenuta.

## Somma che può essere richiesta a rimborso:

- occorre mettere a confronto quanto pagato e quanto sarebbe stato pagato detraendo l'imposta estera in base a Convenzione;
- si chiede a rimborso la differenza;
- *attualmente non sussiste uno specifico quadro della dichiarazione dei redditi per indicare il credito d'imposta in questione, di conseguenza per evitare la doppia imposizione e vedersi riconoscere la tax credit, il contribuente non può fare altro che presentare un'istanza di rimborso (CGT Siena 68/2024).*

# SOMMA A RIMBORSO

## Somma da chiedere a rimborso in presenza di ritenuta a titolo di imposta netto frontiera:

- dividendo lordo 100.000
- prelievo estero convenzionale: 15%
- ritenuta imposta IT netto frontiera: 22.100 (26% di 85.000)
- importo dovuto in IT con scomputo ritenuta estera: 11% (26% - 15%)
- **differenza a rimborso:**  $22.100 - 11.000 = 11.100 = 11,1\%$  del dividendo lordo.

# FORZATURA DEL MODELLO REDDITI

## Indicazione nel Modello REDDITI:

- per i contribuenti che intendessero detrarre direttamente l'imposta estera nel modello Redditi, in mancanza di campi appositi nel quadro RM, occorrerebbe forzare il relativo contenuto, in modo tale da giungere a un importo da versare già calcolato al netto dell'imposta estera;
- comportamento poco seguito;
- espone a sanzioni e, comunque, non fa venire meno una fase contenziosa, a fronte dell'accertamento emesso con ragionevole certezza dall'Agenzia delle Entrate.

# CESSIONE DI PARTECIPAZIONI RIVALUTATE

# FUORIUSCITA SENZA ABUSO

## Interpello 169/2024.

### Fattispecie in esame:

- ALFA è partecipata da tre fratelli, uno dei quali intende uscire dalla compagine sociale a causa di dissidi con gli altri due;
- i due acquirenti, allo scopo di liquidare il terzo, intendono costituire ciascuno una holding unipersonale (NEWCO 1 e NEWCO2) mediante conferimento della partecipazione già detenuta in ALFA, e ottenere un finanziamento bancario con il quale acquistare la partecipazione rivalutata dal terzo fratello;
- doppio conferimento in regime di realizzo controllato (art. 177 co. 2-*bis* TUIR), reso indispensabile dalla circostanza che gli istituti bancari non avrebbero concesso il prestito necessario all'acquisto direttamente ai soci persone fisiche;
- le successive distribuzioni di dividendi da ALFA alle NEWCO dovrebbero poi permettere abbastanza agevolmente di rimborsare il prestito ricevuto.

# RISPOSTA AGENZIA DELLE ENTRATE

## Soluzione AdE:

- assenza di qualsivoglia vantaggio fiscale indebito. La deducibilità IRES (art. 96 TUIR) in capo a NEWCO1 e NEWCO2, degli interessi passivi sostenuti in ragione dei finanziamenti contratti per l'acquisto delle partecipazioni in ALFA non può essere qualificata come un vantaggio fiscale indebito;
- è necessario che il trasferimento della partecipazione sia una cessione (recesso atipico) e non possa essere invece riqualificato come recesso tipico (rimborso della partecipazione da parte della società ALFA), in relazione al quale la rivalutazione della partecipazione non avrebbe efficacia (CM 16/2005: *eccedenza rispetto al costo fiscale uguale utile*);
- non rileva che le risorse per ripagare il finanziamento provengano di fatto dalla società ceduta (dividendi), riguardando questo i soli rapporti tra la holding e la partecipata, con il socio cedente completamente estraneo;
- rileva la fuoriuscita a titolo definitivo del socio uscente, il quale non è destinato a ricoprire più neppure incarichi nel CDA.

**Riqualificazione in recesso tipico:** interpello 341/2019.



# PLUSVALENZE IMMOBILI SUPERBONUS

# REDDITI DIVERSI

**Art. 67 co. 1 TUIR.** Sono redditi diversi:

**b-bis)** le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito interventi SUPERBONUS che si siano conclusi da non più di 10 anni all'atto della cessione, esclusi gli immobili acquisiti per successione e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione.

**Oggetto:** immobili con interventi superbonus (anche solo trainati), con qualunque percentuale (110, 90, 70, ...), con cessione o sconto in fattura, o detrazione in dichiarazione.

**Tempi:** 10 anni dalla conclusione dei lavori.

**Decorrenza:** 1° gennaio 2024.

# CALCOLO DELLA PLUSVALENZA

**Art. 68 co. 1 TUIR:** ai fini della determinazione del costo del bene, nel caso in cui gli interventi 110%, OGGETTO DI SCONTO O CESSIONE, si siano conclusi:

- da non più di 5 anni all'atto della cessione, non si tiene conto delle spese relative a tali interventi;
- da più di 5 anni all'atto della cessione, si tiene conto del 50% delle spese relative a tali interventi.

## **Possibile imposta sostitutiva dell'IRPEF:**

- 26% (art. 1, co. 496, L 23 dicembre 2005, n. 266);
- in caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili, su richiesta della parte venditrice resa al notaio, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta sostitutiva del 26%.

# ESEMPI DI PLUSVALENZA

## Cessione entro 5 anni

**Costo acquisto:** 100.000

**Superbonus 110% con sconto:** 160.000

**Corrispettivo cessione:** 300.000

**Plusvalenza:** 200.000 (300.000 – 100.000)

## Cessione oltre 5 anni

**Costo acquisto:** 100.000

**Superbonus 110% con sconto:** 160.000

**Corrispettivo cessione:** 300.000

**Plusvalenza:** 120.000 (300.000 – 100.000 – 80.000)

# LA CIRCOLARE 13 DEL 2024

## I chiarimenti della CM 13/2024:

- rilevano tutti gli immobili superbonus, indipendentemente dalla circostanza che gli interventi siano stati effettuati sull'immobile dal proprietario cedente oppure dagli altri aventi diritto (conduttore, comodatario, familiare convivente, ecc.);
- non rileva la tipologia di intervento, trainante o trainato;
- per la plusvalenza decennale rileva solo la prima cessione a titolo oneroso;
- la data di conclusione dei lavori è comprovata dalle abilitazioni amministrative o dalle comunicazioni richieste dalla normativa urbanistica e dai regolamenti edilizi vigenti.

# I CHIARIMENTI DEL NOTARIATO

**I chiarimenti del Consiglio Nazionale del Notariato:** Studio 1° luglio 2024, n. 90-2024/T.

**Oggetto dello Studio:**

**Lettera h):** *sono redditi diversi i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto, dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento e dalla sublocazione di beni immobili.*

**Fattispecie esaminata:**

- persona fisica proprietaria da 20 anni di un appartamento che non costituisce sua abitazione principale e che comprende la proprietà esclusiva del lastrico solare, su cui ha eseguito lavori con il superbonus;
- una società che produce e installa pannelli solari offre al proprietario dell'appartamento 10.000 euro l'anno per 20 anni per la costituzione onerosa del diritto di superficie sul lastrico, per consentire l'installazione dei pannelli.

**Il dubbio:** l'atto rientra nel disposto della lett. b-bis) o della lett. h).

# LE CONCLUSIONI DEL NOTARIATO

## Le conclusioni del Notariato:

- secondo il Notariato sarebbe applicabile la norma prevista dalla lett. h) dell'art. 67 del TUIR;
- la costituzione del diritto di superficie, benché operata su un bene assoggettato a intervento ammesso al Superbonus, farà quindi maturare al cedente/costituente che sia rimasto titolare della proprietà gravata dal diritto di superficie un reddito diverso ai sensi dell'art. 67 lett. h) e non una plusvalenza ai sensi della lett. b-*bis*) del medesimo articolo.

**Art. 71, co. 2 TUIR:** i redditi di cui alla lettera h) sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.

# IMMOBILE SUPERBONUS E USUCAPIONE

## Interpello 157 del 2024.

**Ambito oggettivo:** cessione di un immobile abitativo acquisito per usucapione sul quale sono stati effettuati interventi agevolati con superbonus, che si intende rivendere prima che siano trascorsi 10 anni dall'ultimazione dei lavori.

**Soluzione AdE:** tenuto conto che le sentenze dichiarative di usucapione ai fini dell'imposta di registro sono soggette a tassazione come trasferimenti, si deve ritenere che tale valore costituisca il termine iniziale per determinare il valore da assoggettare a tassazione ai sensi dell'attuale art. 68 del TUIR.

**Plusvalenza:** differenza tra il corrispettivo della vendita dell'immobile e il valore ricavabile della sentenza dichiarativa di usucapione, aumentato dei costi inerenti al bene secondo quanto stabilito dall'art. 68 del TUIR (a seconda, quindi, che l'immobile sia rivenduto entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori oppure oltre i 5 anni ed entro i 10 anni, abbia fruito della detrazione nella misura del 110% e abbia optato per la cessione o sconto sul corrispettivo).



# IMMOBILE SUPERBONUS E VENDITA A RATE

## Interpello 156 del 2024.

**Ambito oggettivo:** immobile oggetto di interventi superbonus ultimati a dicembre 2023, viene ceduto con contratto di vendita a rate con riserva della proprietà stipulato nel 2024, che prevede il pagamento dell'ultima rata nel 2034.

**Il dubbio:** ai fini del computo del decennio che decorre dal 1° gennaio 2024 si deve fare riferimento alla data di stipula del contratto di acquisto a rate (che avverrà nel 2024) oppure alla data di pagamento dell'ultima rata (che avverrà nel 2034).

## Normativa civilistica di riferimento:

- art. 1523 codice civile;
- nella vendita a rate con riserva della proprietà, il compratore acquista la proprietà della cosa col pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna;
- Cassazione 11450/1992: la vendita a rate con riserva della proprietà posticipa l'effetto traslativo della proprietà al momento del pagamento dell'ultima rata, mentre la consegna del bene avviene subito, con il conseguente passaggio dei rischi al compratore.

# RILEVA ULTIMA RATA

## Soluzione AdE:

- nella fattispecie in esame non si realizza plusvalenza imponibile se l'immobile, oggetto di interventi superbonus ultimati a dicembre 2023, viene ceduto con contratto di vendita a rate con riserva della proprietà stipulato nel 2024, che preveda il pagamento dell'ultima rata nel 2034;
- in questo caso, infatti, trascorrono più di 10 anni tra l'ultimazione dei lavori e l'acquisto della proprietà da parte dell'acquirente.

## Interpretazione coerente con RM 28/2009.

# DEDUZIONE DEI COSTI DELLE AUTOVETTURE AI FINI IRAP

# INERENZA AI FINI IRAP

**Orientamenti di giurisprudenza:** sentenza Corte di Cassazione 9 gennaio 2024, n. 781.

## **La Massima:**

- la derivazione IRAP dal Conto economico (art. 5 DLgs. 446/97) non esclude il controllo sull'inerenza dei costi, ossia la verifica della corretta appostazione rispetto ai principi civilistici e agli OIC.
- I costi che non attengono all'attività d'impresa non possono essere dedotti solo perché imputati sul piano al Conto economico, ben potendo AdE contestare la loro inerenza.
- La deducibilità ai fini IRAP in misura maggiore rispetto al TUIR è subordinata alla prova dell'inerenza, che deve essere fornita dal contribuente e non dall'Amministrazione finanziaria.

**Aspetti critici:** raccordo con il nuovo art. 7 co. 5-bis DLgs. 546/92, secondo cui l'onere della prova deve essere assolto dall'ente impositore.

# AUTOVETTURE AI FINI IRAP

**Orientamenti di giurisprudenza:** sentenza Corte di Cassazione 2 maggio 2024, n. 11791.

**La Massima:**

- per le società di capitali, la base imponibile IRAP è determinata in base al principio di "presa diretta" dal bilancio d'esercizio (art. 5 DLgs. 446/97);
- non si applicano i limiti alla deducibilità dei costi relativi agli autoveicoli definiti dall'art. 164 del TUIR.

**Orientamenti richiamati:**

- ordinanza n. 15115/2018;
- il principio di inerenza rilevante ai fini IRAP è quello civilistico, desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili;
- principio di veridicità nella redazione del bilancio (art. 2423 c.c.), al quale il contribuente è tenuto a conformarsi.

# AUTOVETTURE PER LA PRASSI

**Orientamenti di prassi:** CM 36/E/2009.

## **Il contenuto della prassi:**

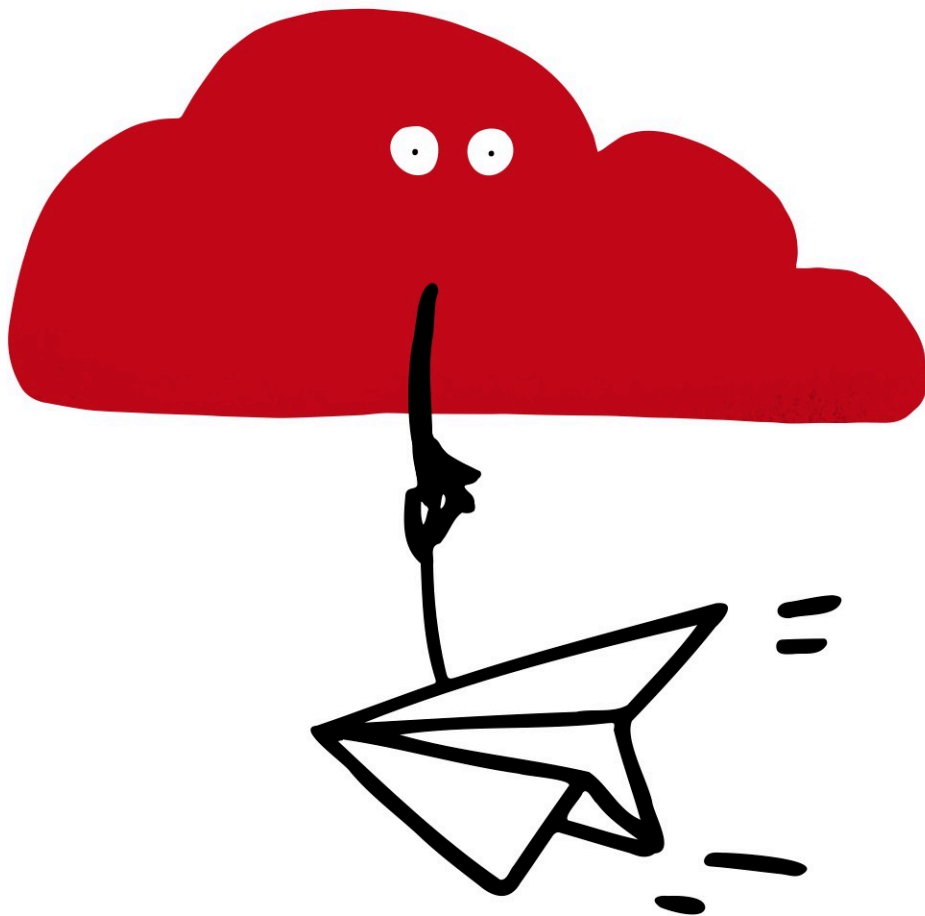
- i componenti negativi correttamente imputati a conto economico in applicazione dei principi civilistici sono normalmente connotati dal generale requisito di inerenza al valore della produzione Irap;
- tale inerenza è tuttavia sindacabile dall'AdE in sede di controllo;
- l'inerenza può essere considerata senz'altro sussistente anche ai fini IRAP, qualora vengano dedotti importi di ammontare non superiore a quelli determinati applicando le disposizioni previste dal TUIR.

**Effetti:** se applichi il TUIR non sbagli.

# ORIENTAMENTI ANALOGHI

## Orientamenti analoghi:

- ordinanza 7183/2021 e sentenza n. 6492/2023, con riferimento ai canoni di leasing immobiliare;
- sono deducibili per l'importo stanziato nella voce B.8 del Conto economico (eccetto la quota interessi), senza tenere conto dei limiti forfetari valevoli in ambito IRES;
- i principi contabili nazionali non prevedono per i canoni di locazione finanziaria lo scorporo della parte correlata al costo delle aree.



sistemi.com

## Il futuro è digitale. Con PROFIS® arriva prima.

Vi portiamo nel futuro della gestione dei servizi contabili e fiscali con **PROFIS®**, il software innovativo integrato da servizi digitali e piattaforme condivise su **SPORTELLO CLOUD®**. Gli aggiornamenti sono veloci, la rete di assistenza tempestiva. Concentratevi sul vostro business, risparmiate tempo: con **PROFIS®** il futuro arriva prima.

NOODLES®

 **sistemi**<sup>®</sup>  
PROFESSIONE INFORMATICA