



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 19 del 18 luglio 2023

Focus settimanale:

- **L'indice nazionale dei domicili digitali**
- **Sulle precompilate inviate senza modifiche nessun controllo formale**
- **L'Iva nel contratto estimatorio**
- **Mancata compilazione del quadro RW**
- **Crediti d'imposta "energetici": novità e modalità di compilazione del Modello Redditi 2023**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



5

Il Giudice ha sentenziato



7

In breve.....	10
L'indice nazionale dei domicili digitali	10
Sulle precompilate inviate senza modifiche nessun controllo formale.....	12
L'Approfondimento.....	14
L'Iva nel contratto estimatorio.....	14
L'Approfondimento.....	24
Mancata compilazione del quadro RW	24
L'Approfondimento.....	34
Crediti d'imposta "energetici": novità e modalità di compilazione del Modello Redditi 2023	34

Flash di stampa



Assegnazioni e utili distribuiti	IL SOLE 24 ORE 10.07.2023	Le società di persone possono fruire dell'assegnazione agevolata di immobili ai soci, anche se il trattamento fiscale dell'eventuale valore "sottozero" in capo al socio assegnatario presenta alcune criticità.
Affrancamento dei terreni	IL SOLE 24 ORE 11.07.2023	I soggetti che al 1.01.2023 possedevano terreni (edificabili e non) al di fuori del regime d'impresa hanno la possibilità di usufruire di quanto previsto dall'art. 1, cc. 107 e segg. della legge di Bilancio 2023, rideterminando il valore e versare l'imposta sostitutiva al 16%. È opportuno che l'asseverazione della perizia venga fatta prima dell'atto di trasferimento.
Scadenza fiscali di fine luglio 2023	ITALIA OGGI 12.07.2023	Lo scadenziario dell'Agenzia delle Entrate ricorda che dal 17.07.2023 al 31.07.2023 sono previsti numerosi adempimenti fiscali tra versamenti, dichiarazioni e istanze. Solo il 17.07.2023, ad esempio, sono previsti 79 versamenti fiscali e contributivi.
Minimum tax e proroga versamenti soggetti Isa	IL SOLE 24 ORE 14.07.2023	Il viceministro dell'Economia ha affermato che il decreto attuativo sulla minimum tax verrà messo in consultazione allo scopo di acquisire le opinioni degli esperti mentre non sarà possibile prorogare ulteriormente i versamenti al 20.08.2023 per i contribuenti con partite Iva soggetti agli Isa o appartenenti al regime forfettario.
Lavori trainanti e fine lavori	IL SOLE 24 ORE 14.07.2023	Con risposta ad interrogazione parlamentare in Commissione Finanze 29.06.2023, n. 5-00784, è stato precisato che la data di inizio e quella di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti è comprovata dalle abilitazioni amministrative o dalle comunicazioni richieste dalla normativa urbanistica e dai regolamenti edilizi vigenti.

Zes unica per il Sud

IL SOLE 24 ORE
14.07.2023

Bruxelles ha espresso parere favorevole al fine di istituire una zona economica speciale unica per il Mezzogiorno superando l'attuale assetto che riguarda le regioni Abruzzo, Campania, Puglia, Basilicata, Molise, Calabria, Sicilia e Sardegna.

L'Agenzia interpreta



Società in-house	INTERPELLO N. 376 DEL 10.07.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, in tema di qualificazione ai fini fiscali delle somme erogate ad una società in house, partecipata da diversi enti pubblici, ha precisato che le società in house realizzano prestazioni di servizi ai fini Iva anche se alla realizzazione delle opere è sotteso un interesse pubblico di carattere generale.
Contratti derivati di copertura per bonus energetici	INTERPELLO N. 373 - 375 DEL 10.07.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la prima risposta, ha affermato che il credito d'imposta si trasferisce all'utilizzatore nel caso in cui l'utilizzatore dell'energia riaddebiti il costo ai propri clienti. Con la seconda risposta ha precisato che i proventi dei derivati riducono il costo su cui si calcola il bonus delle imprese gasivore, mentre per le imprese energivore, il derivato non assume rilevanza.
Rottamazione-quater	INTERPELLO N. 372 DEL 10.07.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che per definire la rottamazione quater non è possibile compensare con crediti fiscali o con crediti commerciali vantati nei confronti della Pubblica Amministrazione.
Stabile organizzazione e obblighi Iva	INTERPELLO N. 374 DEL 10.07.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che nel caso in cui la stabile organizzazione, attraverso i propri dipendenti, si occupa della logistica e del controllo dei prodotti importati, acquistati e venduti dalla casa madre estera nel territorio nazionale, si concretizza il requisito della partecipazione alle operazioni della casa madre, assumendo la veste di debitore d'imposta.
Requisito abitazione principale a fine lavori	INTERPELLO N. 377 DEL 11.07.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che il superbonus spetta per le spese sostenute per gli interventi previsti solo se il medesimo immobile è adibito ad abitazione principale al termine degli stessi.

Interessi su mutuo concesso da una banca a un suo dipendente	INTERPELLO N. 378 DEL 11.07.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la cartolarizzazione per il mutuatario non comporta variazioni dei termini e delle condizioni stabilite al momento dell'accensione del mutuo. Per questo motivo non cambia il calcolo degli interessi maturati su un mutuo concesso da una banca a un suo dipendente.
Detassazione dei Pir alternativi	INTERPELLO N. 382 - 383 DEL 12.07.2023	L'Agenzia delle Entrate, con le risposte, ha affermato che i contratti di associazione in partecipazione di capitale e gli strumenti finanziari dotati di carried interest, non possono essere inclusi in un Pir alternativo beneficiando della detassazione completa.
Plusvalenza tra servitù e usufrutto	INTERPELLO N. 381 DEL 11.07.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la costituzione di un diritto di usufrutto su un terreno agricolo acquistato anche da più di 5 anni comporta l'emergere di un reddito diverso, dato dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla produzione del reddito.
Codici tributo ex Inpgi	RISOLUZIONE N. 43/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione e su richiesta dell'Inpgi, ha soppresso 25 codici dedicati ai contributi dei giornalisti al soppresso Fondo integrativo contrattuale "ex fissa".
Acconti d'imposta per i trattamenti di fine rapporto	RISOLUZIONE N. 42/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha riattivato il codice tributo "1250", dopo che la risoluzione n. 18/E/2023 lo aveva cancellato.
Superbonus e frazionamento	CIRCOLARE N. 23/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ricorda che il proprietario ha la possibilità di dividere un edificio in più unità immobiliari prima di iniziare gli interventi edilizi agevolati con i bonus, aumentando il limite di spesa che si calcola sul numero di unità di partenza.

Il Giudice ha sentenziato



Escluse le autorizzazioni nella vendita dei beni aziendali

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 13363/2023

La Cassazione, pronunciandosi in tema di contratto di affitto di azienda di bar caffè, tavola calda e rivendita di generi di monopolio, ha chiarito che se un'azienda viene ceduta o concessa in affitto, il provvedimento autorizzativo non rientra tra i beni trasferiti.

Rinuncia ai crediti dei soci e incasso giuridico

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 16595/2023

La Cassazione ha sancito che per effetto dell'art. 88, c. 4-bis Tuir, introdotto dal D.l.gs. 147/2015, la rinuncia a crediti di un socio deve essere tassata in capo alla società partecipata a titolo di sopravvenienza attiva, la quale concorre a incrementare la riserva per versamenti dei soci in conto capitale.

Clausole Incoterms

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 11346/2023

La Cassazione a Sezioni Unite ha sancito che tramite le clausole Incoterms "ex works" (c.d. franco fabbrica) inserite in un contratto di compravendita internazionale di beni mobili, è possibile individuare la giurisdizione nelle controversie tra soggetti domiciliati in Paesi Ue diversi.

Motivazione dell'avviso di accertamento

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 13620/2023

La Cassazione per ritenere legittimo l'avviso di accertamento, ritiene necessario che la motivazione sia improntata alla salvaguardia dei principi di rango costituzionale di ragionevolezza, imparzialità e proporzionalità.

Omesso versamento Iva e particolare tenuta del fatto

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 28031/2023

La Cassazione, recependo le modifiche intervenute all'art. 131-bis del Codice penale dalla riforma Cartabia, ha sancito che l'integrale pagamento relativo all'omesso versamento dell'Iva, anche se il debito ammontava a quasi il triplo rispetto alla soglia di punibilità, ancorché avvenuto dopo l'apertura del dibattimento di primo grado, si ritiene non

		punibile per effetto della particolare tenuità del fatto.
Non punibilità per ravvedimento operoso	CORTE DI CASSAZIONE N. 26274/2023	La Cassazione ha affermato che la richiesta di chiarimenti inviata all'utilizzatore delle fatture false nell'ambito di una verifica svolta nei confronti dell'emittente non preclude all'utilizzatore la possibilità di godere della non punibilità aderendo al ravvedimento operoso.
Regime speciale Iva agenzie di viaggio	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-108/22	La Corte di Giustizia Europea ha sancito che il regime speciale Iva delle agenzie di viaggio si applica anche in assenza di servizi ulteriori rispetto a quello di solo alloggio.
Ritenuta su dividendi in Paesi black list	CORTE DI CASSAZIONE N. 11719/2023	La Cassazione ha precisato che sui dividendi distribuiti dall'Italia a fondi pensione residenti in Stati inseriti nella black list dei Paesi che non garantiscono un adeguato scambio di informazioni va applicata la ritenuta piena.
Imposta di soggiorno e detrazione Iva	CORTE DI GIUSTIZIA UE C-344/22	La Corte di Giustizia Europea ha chiarito che il comune che gestisce uno stabilimento balneare a ingresso gratuito, finanziandosi attraverso un'imposta di soggiorno "di scopo" dovuta dai cittadini residenti e dai visitatori indipendentemente dall'utilizzo dell'impianto, non può detrarre l'Iva sui costi di tale gestione in quanto non effettua prestazioni di servizi verso corrispettivo.
Riciclaggio per dolo eventuale	CORTE DI CASSAZIONE N. 30245/2023	La Cassazione ha chiarito che quando chi fa da tramite accetta il rischio che il denaro sia di provenienza delittuosa si applica il più grave delitto previsto dall'art. 648-bis c.p.
Cessione d'opere d'arte e regime del margine	CORTE DI GIUSTIZIA UE C-180/22	La Corte di Giustizia Europea ha sancito che l'Iva assolta dalla galleria d'arte sull'acquisto intracomunitario di un oggetto d'arte si trova all'interno della base imponibile della successiva

cessione soggetta al regime del margine, nonostante si venga a creare un discrimine con gli acquisti interni e le importazioni.

Certificato di origine
e importazioni

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 18124/2023

La Cassazione ha sancito che il certificato di origine rilasciato dalle autorità doganali estere costituisce un elemento di prova a favore dell'importatore, essere considerato sullo stesso piano del report stilato dall'Olaf.

In breve

L'indice nazionale dei domicili digitali

Dal 6 luglio, è operativo l'Indice nazionale dei domicili digitali (INAD) che è stato previsto dall'art. 6-quater del DLgs. 82/2005 (Codice dell'amministrazione digitale o CAD) e le pubbliche amministrazioni (compresa l'Amministrazione finanziaria) potranno utilizzare i domicili digitali presenti nell'elenco per tutte le comunicazioni con valenza legale nei confronti di persone fisiche, professionisti non tenuti all'iscrizione in albi, elenchi o registri e altri enti di diritto privato non tenuti all'iscrizione nel Registro delle imprese.

È utile ricordare che per domicilio digitale si intende (art. 1 comma 1 lett. *n-ter* del DLgs. 82/2005 – Codice dell'amministrazione digitale):

- un indirizzo elettronico eletto presso un servizio di posta elettronica certificata (una PEC);
- o un servizio elettronico di recapito certificato qualificato (SERCQ), come definito dall'art. 3 comma 1 n. 37 del Regolamento "eIDAS".

Quindi la PEC costituisce solo una delle modalità attraverso cui attivare un domicilio digitale; questo, in attesa delle norme tecniche di attuazione dei servizi elettronici di recapito certificato qualificato, attualmente la PEC risulta l'unico domicilio digitale utilizzabile.

Va precisato che un obbligo di dotarsi di un domicilio digitale sussiste, dal 2020, solo per alcune specifiche categorie di soggetti, vale a dire i professionisti tenuti all'iscrizione in albi ed elenchi, i revisori legali e i soggetti tenuti all'iscrizione nel Registro delle imprese (art. 3-*bis* comma 1 del CAD), i cui domicili digitali confluiscono nel registro INI-PEC.

Le persone fisiche, i professionisti che svolgono una professione non organizzata in ordini, albi o collegi ai sensi della L. 4/2013 (c.d. professionisti non ordinistici, categoria che comprende i tributaristi e i consulenti fiscali) o gli enti di diritto privato non tenuti all'iscrizione nell'INI-PEC non devono, appunto, dotarsene, ma possono richiederlo per gestire le proprie comunicazioni con la P.A. e comunicarlo all'INAD a partire dallo scorso 6 giugno.

Se viene effettuata la comunicazione del proprio domicilio digitale, accedendo al sito <https://domiciliodigitale.gov.it> con SPID, CIE o CNS, e inserendo il proprio recapito certificato, le pubbliche amministrazioni, a partire dal 6 luglio, utilizzeranno il domicilio indicato per tutte le comunicazioni con valenza legale come, ad esempio, rimborsi fiscali e

detrazioni d'imposta, accertamenti, verbali di sanzioni amministrative. Tali saranno così inviate direttamente nella casella di posta indicata dal cittadino. A partire dalla stessa data, chiunque potrà consultare liberamente il registro dall'area pubblica del sito, senza necessità di autenticazione, inserendo semplicemente il codice fiscale della persona di cui si vuol conoscere il domicilio digitale.

Per quanto riguarda i professionisti iscritti in albi o elenchi, i revisori e i soggetti tenuti all'iscrizione nel Registro delle imprese, il domicilio digitale "professionale" è contenuto nel registro INI-PEC (l'indice nazionale degli Indirizzi PEC delle imprese e dei professionisti). Per i professionisti e i revisori, il Codice dell'amministrazione digitale prevede che il domicilio digitale contenuto nell'INI-PEC venga importato automaticamente su INAD in qualità di persona fisica, ferma restando la possibilità di modificarlo, indicando un altro indirizzo PEC (art. 6-*quater* comma 2 del CAD).

Per queste categorie, a differenza di quanto avviene per le persone fisiche private, non è possibile cancellare il proprio domicilio digitale dall'INAD, perché la cessazione volontaria non è consentita a coloro che risultano contemporaneamente iscritti nell'INI-PEC in qualità di professionisti.

La cancellazione dal portale INAD da parte dei professionisti può avvenire solo a seguito della cancellazione dal portale INI-PEC, ad esempio perché il professionista è andato in pensione o non svolge più l'attività; quindi, non ha più l'obbligo di iscrizione né in un portale né nell'altro.

Sulle precompilate inviate senza modifiche nessun controllo formale

Per il contribuente che presenta direttamente il modello 730/2023, tramite il sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale, CAF o un professionista, sui dati relativi agli oneri deducibili e detraibili presenti nel modello precompilato elaborato dall'Agenzia delle Entrate, viene meno il controllo formale.

La Circolare n. 14/2023 ha precisato che da un lato il contribuente non è tenuto ad esibire al CAF o al professionista la documentazione relativa agli oneri indicati nella dichiarazione precompilata forniti all'Agenzia delle Entrate da soggetti terzi, mentre il CAF o il professionista incaricato può non conservare la documentazione. In questo caso però, il professionista deve farsi rilasciare da parte del cliente una dichiarazione nella quale specifica di avvalersi della facoltà di presentare la dichiarazione precompilata senza modifiche.

Nel caso in cui il contribuente preferisca esibire comunque al CAF o al professionista anche la documentazione relativa agli oneri presenti nel modello precompilato, gli intermediari devono verificare la corrispondenza tra i dati acquisiti e quelli presenti nella dichiarazione precompilata.

In assenza di modifiche, la dichiarazione può essere inviata senza la necessità di conservare la documentazione relativa agli oneri comunicati dai soggetti terzi. Nel caso in cui invece fosse necessario apportare delle modifiche, come stabilito dall'art. 6 del DL 73/2022 modificando l'art. 5 comma 3 del D.lgs. 175/2014, il controllo formale ricade sul CAF o sul professionista stesso che ha apposto il visto di conformità sulla dichiarazione. In questo caso l'intermediario ha l'onere di conservare tutti i documenti previsti nell'ambito del visto di conformità, compresa quella relativa agli oneri comunicati dai soggetti terzi, anche se non modificati.

L'unica eccezione riguarda le spese sanitarie dove non si rende necessario il controllo formale nel caso in cui i dati siano confermati rispetto a quanto contenuto nel modello precompilato e non è necessaria la conservazione. In merito, la Circolare n.14/2023 ha precisato che il contribuente può esibire al CAF o al professionista, in alternativa a scontrini, ricevute e fatture, un prospetto dettagliato delle spese sanitarie presenti nel precompilato

oltre che una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ai sensi dell'art. 47 del DPR 445/2000 dove si dichiara che quanto indicato corrisponde ai dati presenti e scaricati dal STS.

Se le spese sanitarie coincidono non è necessario apporre modifiche e l'intermediario è esonerato dalla conservazione della documentazione. In caso contrario invece, gli intermediari devono acquisire e conservare sia i documenti di spesa (scontrini, fatture, ricevute) non presenti nel precompilato o di diverso importo, sia il prospetto dettagliato delle spese sanitarie unitamente alla dichiarazione sostitutiva.

Infine, la riduzione dei controlli formali in relazione alle dichiarazioni precompilate presentate direttamente dal contribuente o tramite il sostituto d'imposta si applica già dalle dichiarazioni presentate lo scorso anno, dove l'art. 5-ter del DL 146/2021, modificando l'art. 5 comma 2 del D.lgs. 175/2014, ha previsto che i dati relativi agli oneri indicati nella dichiarazione precompilata che non risultano modificati sono esclusi dal controllo formale mentre questo verrà effettuato solamente sui documenti che hanno determinato la modifica rispetto a quanto contenuto nel modello precompilato, in capo al contribuente.

L'Approfondimento

L'Iva nel contratto estimatorio

PREMESSA

Significativi chiarimenti in merito alle modalità di fatturazione dei beni oggetto di un contratto estimatorio sono stati resi dall'Ufficio nella risposta a interpello n. 10/E/2023.

Di seguito l'analisi della tematica.

IL CASO

Prima di esaminare la fattispecie ricordiamo che come previsto dall'art. 1556 del c.c. **“con il contratto estimatorio una parte consegna una o più cose mobili all'altra e questa si obbliga a pagarne il prezzo, salvo che restituisca le cose nel termine stabilito”**.

Premesso ciò, rileviamo che la questione è stata sottoposta all'Agenzia delle Entrate da una società che commercializza i propri prodotti:

- direttamente, avvalendosi di propri punti vendita e del canale di e-commerce;
- indirettamente, attraverso una rete di soggetti affiliati.

Il dubbio dell'istante nasce dalle modifiche che intende apportare al contratto di affiliazione sottoscritto con i propri affiliati.

In particolare, la società istante:

- consegna ai propri affiliati i beni in **“conto vendita”**;
- prevede che il passaggio di proprietà e il trasferimento dei rischi e benefici connessi avvenga al momento della rivendita eseguita dall'affiliato ai clienti finali.

Aggiungiamo, inoltre, che per i beni trasferiti in **“conto vendita”** e non venduti entro 12 mesi dalla data di consegna, la società istante dispone:

- la restituzione, da parte dei soggetti affiliati, di detti beni;
- una nuova consegna, entro un breve lasso temporale, sempre in **“conto vendita”** di altri beni aventi caratteristiche simili. Nella specie trattasi, infatti, di beni fungibili.

Ebbene, volendo evitare inutili sprechi di tempo e di energie la società istante vorrebbe proporre ai propri affiliati di tenere i beni rimasti invenduti oltre i 12 mesi dalla data della loro consegna e fino allo scadere di 24 mesi complessivi.

Pertanto, gli affiliati sottoscrivendo l'integrazione contrattuale proposta dalla società non diventerebbero proprietari dei beni invenduti e non restituiti una volta decorsi i 12 mesi.

Tuttavia, la società istante sapendo che, a norma dell'art. 6, comma 2, lett. d) del DPR n. 633/1972¹, la mancata restituzione dei beni invenduti nei 12 mesi configura, comunque, ai fini IVA, per mera "**finzione giuridica**", una cessione, propone agli affiliati la seguente soluzione.

Nel caso di variazioni di prezzo:

- "**in diminuzione**" accordare agli affiliati una promozione o una tessera sconto;
- "**in aumento**" prevedere un aumento del listino dei prezzi al pubblico.

LE MODALITÀ DI VERSAMENTO DELL'IVA PROPOSTE DALL'ISTANTE PER REGOLARIZZARE LE VARIAZIONI DI PREZZO

Per poter assolvere al pagamento dell'IVA derivante dalle variazioni in aumento o in diminuzione del prezzo la società istante propone due alternative e chiede allo stesso tempo conferma all'Amministrazione Finanziaria delle bontà delle stesse.

In particolare:

- la prima modalità definita "**gestione con autofattura**" prevede l'emissione di un'autofattura (utilizzando il codice TD27) nel momento in cui si riscontra la mancata restituzione dei beni rimasti invenduti per un periodo di tempo massimo di 12 mesi. Ciò al solo fine di pagare "**l'IVA dovuta, in ragione della "finzione giuridica" introdotta dall'art. 6, comma 2, lett. d) del DPR n. 633/1972**".

Adottando questa modalità, l'IVA verrebbe regolarmente assolta e la società istante "**non avrebbe titolo per esercitare la rivalsa nei confronti dei soggetti affiliati; rivalsa che sarà invece esercitata dalla società al momento dell'emissione della fattura che attesta l'effettiva cessione dei beni, anche ai fini civilistici e di bilancio.....**".

Contabilmente, con la rivendita dei beni ai clienti finali da parte di ciascun soggetto affiliato, l'istante provvederebbe, poi, a emettere:

¹ L'art. 6, comma 2, lett. d) del DPR n. 633/1972 afferma che: "In deroga al precedente comma l'operazione si considera effettuata:

d) per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori, all'atto della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione."

✓ una fattura di vendita (utilizzando il codice TD24) nei confronti dell'affiliato alle condizioni economiche sussistenti a tale data.

In tal modo:

- l'imposta verrebbe assolta dalla società sulla base dell'effettivo prezzo di cessione;
 - l'esercizio del dovere di rivalsa risulterebbe in capo al cessionario, il quale potrà esercitare il diritto alla detrazione;
- ✓ un'autonoma nota di credito (utilizzando il codice TD04) per rettificare, l'autofattura inizialmente emessa al solo fine di assolvere l'IVA dovuta in ragione della "**finzione giuridica**";
- la seconda modalità definita, invece, "**gestione con fattura**" "**vedrebbe emettere una fattura (utilizzando il codice TD24) allorquando riscontri la mancata restituzione dei beni rimasti invenduti per un periodo di tempo massimo di 12 mesi, al solo fine di assolvere l'IVA dovuta in ragione della finzione giuridica introdotta, per mere ragioni di tutela erariale, dall'art. 6, secondo comma, lett. d), del decreto IVA. In questo modo, l'IVA sarebbe assolta dalla società istante, la quale avrebbe titolo per esercitare la rivalsa nei confronti dei soggetti affiliati, ai quali è richiesto il pagamento della sola IVA, essendo invece differita la richiesta di pagamento del prezzo di cessione al momento di effettivo trasferimento della proprietà dei beni....**".

Sotto il profilo contabile, con la rivendita dei beni ai clienti finali da parte di ciascun soggetto affiliato, l'istante provvederebbe a emettere:

✓ un'ulteriore fattura di vendita (utilizzando il codice TD24) nei confronti dell'affiliato alle condizioni economiche sussistenti a tale data.

In tal modo:

- l'imposta verrebbe assolta dalla società sulla base dell'effettivo prezzo di cessione;
 - l'esercizio del dovere di rivalsa risulterebbe in capo al cessionario, il quale potrà esercitare il diritto alla detrazione;
- una nota di credito (utilizzando il codice TD04) per rettificare la fattura inizialmente emessa al solo fine di assolvere l'IVA dovuta in ragione della "**finzione giuridica**";

CONTRATTO ESTIMATORIO – IL REGIME IVA

I rapporti tra società istante e affiliati appena visti sono riconducibili al contratto estimatorio, ovvero ad un contratto disciplinato dall'art. 1556 del c.c. tramite il quale **“una parte consegna una o più cose mobili all'altra e questa si obbliga a pagare il prezzo, salvo che restituisca le cose nel termine stabilito”**.

Evidenziamo, inoltre, che nel contratto estimatorio chi riceve i beni non ne diventa proprietario, ma ne acquisisce la disponibilità e può scegliere liberamente a chi e in quale modo vendere, senza che il proprietario possa condizionare la scelta.

Una volta venduti i beni la proprietà passa, poi, al terzo acquirente e sorge in capo al soggetto che ha ricevuto i beni l'obbligo di pagare il prezzo al proprietario.

Diversamente, se i beni non vengono venduti entro il termine pattuito chi ha ricevuto la disponibilità dei beni può scegliere se:

- diventare proprietario pagando il prezzo;
- riconsegnare detti beni al proprietario, che in tal modo ne riacquisisce la disponibilità.

Rammendiamo, infine, che in campo IVA vige la deroga alla regola generale, di cui all'art. 6, comma 1 del DPR n. 633/1072 che prevede che le cessioni si considerano effettuate al momento della consegna/spedizione.

Pertanto, in un contratto estimatorio, a norma dell'art. 6, comma 2 del DPR n. 633/1972, l'operazione si perfeziona **“all'atto della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione”**.

In pratica, l'operazione non risulta imponibile al momento della consegna fisica del bene, ma lo diventa:

- al momento della rivendita da parte del ricevente;
- alla scadenza del termine pattuito dalle parti, se inferiore all'anno;
- decorso un anno dal ricevimento dei beni, se questi non vengono riconsegnati al proprietario.

Per questi motivi, nel caso di assenza di vendita e di mancata restituzione dei beni entro un anno, la normativa IVA impone l'anticipazione dell'imponibilità, sebbene il trasferimento della proprietà, in base alla normativa civilistica, non sia ancora avvenuto.

Per poter superare le presunzioni di cessione e di acquisto le parti di un contratto estimatorio devono provare di aver rispettivamente inviato e ricevuto i beni oggetto del contratto.

A ben vedere, infatti, l'art. 1, comma 1 del DPR n. 441/1997 prevede che **“si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti”** e l'art. 3, comma 1 del DPR n. 441/1997 dispone in maniera speculare che **“i beni che si trovano in uno dei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni si presumono acquistati se lo stesso non dimostra di averli ricevuti in base a un rapporto di rappresentanza o a uno degli altri titoli di cui all'articolo 1, nei modi ivi indicati”**.

Sempre in tema l'art. 1, comma 2, lett. b) del DPR n. 441/1997 prevede, inoltre, l'esclusione dell'operatività della presunzione se si è in grado di dimostrare che i beni **“sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti di opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà”**.

Per questi motivi, al fine di superare le presunzioni di cessione e di acquisto:

- chi consegna i beni (tradens) deve avvalersi dei mezzi di prova stabiliti dall'art. 1, comma 5 del DPR n. 441/1997². Si pensi ad esempio al documento di trasporto con la relativa causale;
- chi riceve i beni (accipiens) deve essere in grado di provare la provenienza dei beni, utilizzando i mezzi indicati dall'art. 3, comma 2 del DPR n. 441/1997³, ovvero conservando, ad esempio, il documento di trasporto inviato dal tradens.

² L'art. 1, comma 5 del DPR n. 441/1997 stabilisce che: “La consegna dei beni a terzi a titolo non traslativo della proprietà risulta in via alternativa:

- a) dal libro giornale o da altro libro tenuto a norma del codice civile o da apposito registro tenuto in conformità all'art. 39 del DPR n. 633/1972 o da atto registrato presso l'ufficio del registro, dai quali risultino la natura, qualità, quantità dei beni medesimi e la causale del trasferimento;
- b) dal documento di trasporto previsto dall'art. 1, comma 3, del DPR n. 472/1996, integrato con la relativa causale, o con altro valido documento di trasferimento;
- c) da apposita annotazione effettuata, al momento del passaggio dei beni, in uno dei registri previsti dagli artt. 23, 24 e 25 del DPR n. 633 del 1972, contenente, oltre alla natura, qualità e quantità dei beni, i dati necessari per identificare il soggetto destinatario dei beni medesimi e la causale del trasferimento”.

³ L'art. 3, comma 2 del DPR n. 441/1997 afferma che: “Il titolo di provenienza dei beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa e che siano rinvenuti nei luoghi indicati nell'art. 1, comma 1, risulta dalla fattura, dallo scontrino o dalla ricevuta fiscale aventi le caratteristiche previste dall'articolo 3, comma 1, del DPR n. 696/1996, ovvero dal documento previsto dall'art. 1, comma 3, del DPR n. 472/1996, progressivamente numerato dal ricevente, oppure da altro valido documento di trasporto. In mancanza, la presunzione può essere superata da un'apposita annotazione nel libro giornale o in altro libro tenuto a norma del codice civile, o in apposito registro tenuto e conservato ai sensi dell'art. 39 del decreto del DPR n. 633/1972, ovvero nel registro previsto dall'art. 25 dello stesso decreto, contenente l'indicazione delle generalità del cedente, la natura, qualità e quantità dei beni e la data di ricezione degli stessi”.

IL TERMINE DI EMISSIONE E LA REGISTRAZIONE DELLA FATTURA

Agevolando il contribuente l'art. 1, comma 4 del DM 18.11.1976 consente, in presenza di cessione beni riguardanti contratti estimatori, di fatturare e registrare entro il mese successivo a quello in cui l'operazione è stata effettuata.

Per queste ragioni, il termine di emissione e registrazione della fattura può essere posticipato:

- al mese successivo a quello in cui è avvenuta la rivendita dei beni;
- in ipotesi di mancata restituzione dei beni, al mese successivo:
 - ✓ al decorso del termine concordato tra le parti;
 - ✓ alla scadenza dell'anno dalla consegna/spedizione dei beni.

Di seguito una tabella di riepilogo.

Ipotesi	Momento di fatturazione e registrazione
I beni sono rivenduti a terzi	Il tradens emette fattura di vendita all'accipiens: <ul style="list-style-type: none"> • per i beni rivenduti a terzi da quest'ultimo; • entro il mese successivo alla rivendita, ed entro lo stesso termine provvede ad annotare la fattura emessa.
I beni sono restituiti al tradens	Il tradens non emette alcuna fattura all'accipiens, se i beni sono restituiti entro il termine convenuto o, comunque, entro l'anno dalla consegna/spedizione .
I beni non vengono restituiti al tradens	Il tradens emette fattura di vendita all'accipiens: <ul style="list-style-type: none"> • per i beni non restituiti entro il termine pattuito o, comunque, entro 12 mesi dalla consegna/spedizione degli stessi; • entro il mese successivo alla scadenza del termine pattuito o alla scadenza dei 12 mesi, ed entro lo stesso termine provvede alla registrazione della fattura.

LA SOLUZIONE INDICATA DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nella risposta a interpello n. 10/E/2023 l'Ufficio ha indicato la corretta via da seguire per

rendere coerenti con la vigente normativa, di cui all'art. 6, comma 2 del DPR n. 633/1972, le modifiche contrattuali proposte dalla società istante agli affiliati.

Ebbene, a parere dell'Amministrazione Finanziaria:

- assolvere l'IVA tramite emissione di autofattura è una soluzione priva di qualsiasi fondamento giuridico. Nell'ordinamento tributario nazionale, infatti, l'emissione di un'autofattura è ammessa solo al verificarsi di tassative circostanze. Si pensi ad esempio al caso dell'autoconsumo da parte del cedente, ovvero alle ipotesi di autofatture emesse dal cessionario/committente per le operazioni effettuate da soggetti extra UE. Non rientrando, pertanto, in una di queste ipotesi tassative l'emissione di un'autofattura non è corretta;
- la seconda modalità definita "**gestione con fattura**" è da considerarsi, invece, corretta.

In definitiva, l'Ufficio conferma che "***in assenza di vendita a terzi della merce ad opera dell'affiliato o di restituzione della stessa allo scadere dei 12 mesi decorrenti dalla consegna dei beni, l'istante deve procedere ad emettere fattura, indicando nel documento il corrispettivo concordato alla stipula del contratto, ripartito tra imponibile e la relativa IVA e versare la relativa imposta all'Erario***".

Qualora, poi, dovesse aversi:

- una successiva vendita a terzi prima del decorso dei 24 mesi e si dovesse registrare una variazione dell'imponibile fatturato allora la società istante dovrebbe, a seconda dei casi, emettere:
 - ✓ una nota di variazione in aumento, seguendo le modalità indicate dall'art. 26, comma 1 del DPR n. 633/1972⁴ in ipotesi di incremento del prezzo di vendita;
 - ✓ una nota di variazione in diminuzione, ex art. 26, comma 2 del DPR n. 633/1972⁵ nei casi di sconti e abbuoni previsti contrattualmente e sempreché le

⁴ L'art. 26, comma 1 del DPR n. 633/1972 stabilisce che: "Le disposizioni degli artt. 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione".

⁵ L'art. 26, comma 2 del DPR n. 633/1972 prevede che: "Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25".

condizioni contrattuali che consentono l'applicazione di sconti e abbuoni si siano verificate successivamente all'emissione della fattura;

- la restituzione dei beni al decorso dei 24 mesi, la società istante avrebbe la possibilità di annullare la fattura emessa con una nota di variazione in diminuzione, ex art. 26, comma 2 del decreto IVA.

Per l'Amministrazione Finanziaria, infatti, l'emissione della nota di variazione in diminuzione **“riferendosi anche alle figure «simili» alle cause di «nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione», consente di valorizzare”** la restituzione della merce con **“corrispondente restituzione di quanto eventualmente percepito a titolo di corrispettivo”**.

Di seguito una tabella di riepilogo.

Ipotesi	Adempimenti
I beni non sono rivenduti e non vengono restituiti al tradens dopo il decorso dei 12 mesi	<p>Il tradens:</p> <ul style="list-style-type: none"> • emette fattura di vendita riportando il corrispettivo pattuito alla stipula del contratto, ripartito tra imponibile e IVA • versa l'imposta all'Erario.
I beni sono venduti prima del decorso dei 24 mesi	<p>Il tradens:</p> <ul style="list-style-type: none"> • emette una nota di variazione in aumento, in ipotesi di prezzo di vendita superiore a quello inizialmente fatturato; • emette una nota di variazione in diminuzione, nel caso di prezzo inferiore a quello inizialmente fatturato.
I beni sono restituiti al tradens al termine dei 24 mesi	<p>Il tradens:</p> <ul style="list-style-type: none"> • emette una nota di variazione in diminuzione; • restituisce all'accipiens il corrispettivo precedentemente incassato.

LA FATTURAZIONE NEL CONTRATTO ESTIMATORIO IN IPOTESI DI OPERAZIONI CON CONTROPARTI DI ALTRI PAESI UE

A seguito della modifica introdotta dall'art. 1, comma 326, lett. b) della Legge n. 228/2012, la vigente versione dell'art. 39, comma 1 del DL n. 331/1993 dispone che **“le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto, rispettivamente dal territorio dello Stato o dal territorio dello Stato membro di provenienza. Tuttavia, se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna, le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna. Parimenti nel caso di beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'operazione si considera effettuata all'atto della loro rivendita a terzi o del prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dal ricevimento. Le disposizioni di cui al secondo e al terzo periodo operano a condizione che siano osservati gli adempimenti di cui all'art. 50, comma 5”**.

Per queste ragioni, in presenza di contratti estimatori le cessioni intracomunitarie s'intendono perfezionate:

- al momento della rivendita o del prelievo da parte dell'accipiens;
- in ipotesi di mancata restituzione, allo scadere del termine concordato tra le parti, ed in ogni caso, una volta decorsi 12 mesi dal ricevimento dei beni.

Detto ciò, osserviamo che:

- in presenza di contratti estimatori il differimento del momento della cessione intracomunitaria, di cui all'art. 41, comma 1, lett. a) del DL n. 331/1993⁶, richiede al tradens di predisporre e tenere il registro di **“carico e scarico”**, ex art. 50, comma 5 del DL n. 331/1993⁷;

⁶ L'art. 41, comma 1, lett. a) del DL n. 331/1993 agguerra che: “Costituiscono cessioni non imponibili:

a) le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell'art. 4, quarto comma, del DPR n. 633/1972, non soggetti passivi d'imposta; i beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni. La disposizione non si applica per le cessioni di beni, diversi dai prodotti soggetti ad accisa, nei confronti dei soggetti indicati nell'art. 38, comma 5, lettera c), del presente decreto, i quali, esonerati dall'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari effettuati nel proprio Stato membro, non abbiano optato per l'applicazione della stessa; le cessioni dei prodotti soggetti ad accisa sono non imponibili se il trasporto o spedizione degli stessi sono eseguiti in conformità degli artt. 6 e 8 del presente decreto”.

⁷ L'art. 50, comma 5 del DL n. 331/1993 dispone che: “I movimenti relativi a beni spediti in altro Stato della Comunità economica europea o da questo provenienti in base ad uno dei titoli non traslativi di cui all'art. 38, comma 5, lett. a), devono essere annotati in apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del DPR n. 633/1972.

- nel contratto estimatorio agli scambi intracomunitari dovrebbe applicarsi il termine di fatturazione indicato dall'art. 1, comma 4 del DM n. 18.11.1976. Pertanto, sia l'emissione che la registrazione della fattura potrebbero essere posticipati:
 - ✓ al mese successivo alla rivendita dei beni a terzi; oppure
 - ✓ in caso di mancata restituzione dei beni, al mese successivo alla scadenza del termine pattuito tra le parti, ovvero dopo il decorso di un anno dalla consegna/spedizione dei beni.

Sempre in ambito IVA segnaliamo, infine, che è stata istituita una disciplina ad hoc per gli scambi intracomunitari di beni in regime di **"call-off-stock"**, sebbene l'Amministrazione Finanziaria ritenga che operazioni di tal genere siano assimilabili **"nel nostro ordinamento giuridico a un contratto estimatorio, in forza del quale il fornitore (UE ovvero extra UE) invia beni (di regola, materie prime e semilavorati) presso un deposito di proprietà o in uso del cliente, senza tuttavia trasferire la titolarità giuridica della merce inviata. L'effetto traslativo della proprietà si realizza, infatti, in un momento successivo all'invio dei beni, coincidente con la relativa estrazione (in blocco o a più riprese) dal deposito"**⁸.

Di fatto, con il regime agevolativo in parola, recepito nel nostro ordinamento dall'art. 1, comma 1, del Dlgs n. 191/2021, norma che tra l'altro ha introdotto gli artt. 38-ter e 41-bis nel DL n. 331/1993:

- nessuna cessione e nessun acquisto intracomunitario si considera perfezionato al momento della spedizione o del trasporto di beni in altro Paese UE;
- si realizza una cessione intracomunitaria non imponibile nel Paese membro di spedizione/trasporto e un acquisto intracomunitario nello Stato UE di arrivo dei beni solo quando il destinatario diventa proprietario dei beni ivi spediti o trasferiti.

L'Approfondimento

Mancata compilazione del quadro RW

PREMESSA

In precedenti numeri del Quaderno abbiamo trattato la compilazione del quadro RW del modello Redditi 2023. Si è altresì visto, in maniera sintetica, il sistema sanzionatorio previsto in caso di omessa o infedele compilazione del quadro RW.

Rammentiamo, anche, che il quadro RW è uno di quei quadri del modello Redditi 2023 che può essere staccato dallo stesso e, unitamente al frontespizio, spedito autonomamente. Le fattispecie di invio autonomo possono essere ricondotte alle seguenti casistiche:

- Il contribuente ha compilato il modello 730, non possedendo redditi d'impresa o di lavoro autonomo;
- Il contribuente non è tenuto alla compilazione né del modello 730, né del modello Redditi in quanto nel periodo d'imposta 2022 non ha percepito redditi, ha percepito esclusivamente redditi esenti, esclusi o soggetti a ritenute alla fonte a titolo definitivo oppure ha percepito quei redditi che non sono da dichiarare in quanto inferiori ai minimi individuati ed indicati annualmente nelle istruzioni del modello "Redditi 2023 PF".

Come anticipato, in tali situazioni, qualora il contribuente possieda beni all'estero che richiedano la loro esposizione nel quadro RW, potrà compilare esclusivamente tale quadro ed inviarlo autonomamente in abbinata al frontespizio.

Vediamo allora, con questo intervento di capire cosa succede quando il contribuente omette la trasmissione oppure indica sulla stessa valori inferiori a quelli effettivi.

Una fattispecie particolare di infedele dichiarazione è generata quando il contribuente non interpreta correttamente le istruzioni dei modelli in presenza di contitolarità del bene estero. Si pensi ad un soggetto che detiene un immobile all'estero in comproprietà con altri 2 soggetti. Nelle caselle n. 7 e 8 le istruzioni precisano che si dovrà indicare l'intero valore del bene e non la quota di possesso. Questo banale errore comporta in primo luogo un errore nella quantificazione dell'IVIE, in quanto tutti i software prenderanno il valore indicato in colonna 8, lo ricondurranno alla quota di possesso e calcoleranno lo 0,76% dell'IVIE. Si giunge, quindi, a versare meno "patrimoniale" di quanto dovuto. Conseguentemente

l'Agenzia delle Entrate nel momento in cui riscontrasse l'errore di quantificazione ed esposizione:

1. emetterà un atto di recupero della maggior IVIE, con addebito di sanzioni ed interessi;
2. emetterà un atto di contestazione di sanzione per infedele dichiarazione del valore.

Possiamo anche affermare che “non finisce tutto qui”. Infatti, se l'errore legato all'infedele dichiarazione (cioè l'indicazione di un valore inferiore del bene detenuto all'estero) è stato commesso in più anni, la sanzione che vedremo poi (dal 3 al 15% o dal 6 al 30%, a seconda del Paese in cui si trova l'immobile) si moltiplica giungendo ad importi piuttosto consistenti.

Come si comprende, il costo per il contribuente potrebbe divenire “salato”.

Quindi, la compilazione del quadro RW ha come fine principale il “monitoraggio” di tali beni, ma vi è anche il secondo aspetto legato alle patrimoniali da calcolare su tali possedimenti (IVIE e IVAFE).

Come detto, la mancata compilazione del quadro, prevede comunque sanzioni amministrative commisurate all'importo dei valori non dichiarati; sanzioni che sono diversificate secondo che i beni siano posseduti in Paesi collaborativi (white list) o non collaborativi.

ASPETTI SOGGETTIVI

Prima di tutto dobbiamo analizzare chi sono i soggetti coinvolti con l'obbligo di compilazione di tale quadro e cioè le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate (art. 5 TUIR) fiscalmente residenti in Italia e che nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, con la possibilità di produrre redditi imponibili in Italia. Non possiamo oltremodo dimenticare che la previsione dichiarativa include anche coloro che pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria siano da considerare titolari effettivi dell'investimento stesso.

ASPETTI OGGETTIVI

Identificati i soggetti obbligati ora passiamo ad affrontare l'oggetto della dichiarazione. Se i soggetti indicati sopra possiedono investimenti all'estero e attività estere di natura finanziaria a titolo di proprietà o di altro diritto reale, indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione, devono indicare nella dichiarazione dei redditi e nello specifico quadro

RW, ai fini del monitoraggio fiscale e in ogni caso ai fini dell'imposta sul valore degli immobili all'estero (IVIE) e dell'imposta sul valore dei prodotti finanziari dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero (IVAFE), la consistenza degli investimenti e delle attività detenute all'estero nel periodo d'imposta. Questo obbligo esiste anche se il contribuente nel corso del periodo d'imposta ha totalmente disinvestito. L'esonero dichiarativo si realizza nell'anno successivo al disinvestimento. Nel periodo d'imposta della cessione avrà cura di compilare gli appositi righi previsti per i mesi o per i giorni di possesso.

Tale obbligo di monitoraggio non esiste per i depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non sia superiore a 15.000 euro (art. 2, legge n. 186/2014). In ogni caso resta fermo l'obbligo di compilazione del quadro laddove sia dovuta l'IVAFE. Il quadro RW non va compilato per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti conclusi attraverso il loro intervento, nel caso i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi.

ASPETTI SANZIONATORI

Nel caso di non rispetto dell'obbligo, tale mancanza è punita con la sanzione amministrativa dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati.

Se la violazione riguarda attività estere negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato la sanzione va dal 6 al 30 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati.

Se si possiedono investimenti o attività di natura finanziarie detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, D.L. n. 167/1990, ai soli fini fiscali, si presumono tali beni esteri costituiti mediante redditi sottratti a tassazione (art. 12, D.L. n. 78/2009). Chiaramente in ambito tributario non esiste la presunzione assoluta, ma la presunzione relativa a fronte della quale è sempre ammessa la prova contraria.

Nel caso di accertamento basato su questa presunzione, le sanzioni previste per l'infedele dichiarazione sono raddoppiate e i termini per l'accertamento sono raddoppiati (art. 12, c. 2-bis).

Il comma 2-ter di questo articolo prevede il raddoppio dei termini per l'applicazione delle sanzioni previste in caso di mancata compilazione del quadro RW.

Come deve procedere il contribuente?

Per assolvere sia agli obblighi di monitoraggio fiscale che per il calcolo delle dovute IVIE e IVAFE il soggetto deve compilare il quadro RW. Dal momento che il quadro riguarda la rilevazione delle attività finanziarie e investimenti all'estero detenuti nel periodo d'imposta il quadro RW deve essere compilato anche se l'investimento non è più posseduto al termine del periodo d'imposta.

Nel caso di importi in valuta estera, il contribuente deve indicare il controvalore in euro utilizzando il cambio indicato nel provvedimento del direttore dell'Agenzia emanato ai fini dell'individuazione dei cambi medi mensili agli effetti delle norme contenute nei titoli I e II del Tuir.

In caso di omessa compilazione del quadro RW sono previste le seguenti sanzioni previste dall'art. 5, c. 2, D.L. n. 167/1990:

- dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati;
- dal 6 al 30 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati se l'omessa compilazione del quadro RW si riferisce ad investimenti all'estero ovvero ad attività estere di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Nel momento di determinazione della sanzione, se le violazioni riguardano più annualità, l'Ufficio delle entrate deve applicare l'art. 2, comma 5, D.Lgs. n. 472/1997 che recita: "quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo"; questo in combinato con il comma 1, secondo il quale è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi viola, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.

Se il contribuente procede con il ravvedimento operoso può beneficiare di una riduzione maggiore della sanzione, ma nel caso di violazioni relative a più anni, non può applicare le norme di cui all'art. 12, D.Lgs. n. 472/1997. Il ravvedimento operoso può essere utilizzato anche se dovesse sorgere la violazione "constatata" ma è precluso dalla notifica di avvisi di rettifica, di accertamento o di irrogazione di sanzioni. Ai fini del ravvedimento operoso il contribuente deve presentare una dichiarazione integrativa contenente anche il quadro RW.

Si riepilogano di seguito degli esempi pratici di diverse situazioni.

Caso n. 1

Una persona fisica non ha dichiarato attività finanziarie di importo pari a 150.000 euro detenute in Lussemburgo, per gli anni dal 2018 (dichiarazione 2019) al 2022. Per quanto riguarda i termini per la presentazione della dichiarazione relativa 2022 non sono ancora scaduti e, quindi, il contribuente potrà ancora inserire nella propria dichiarazione dei redditi il quadro RW.

Mentre sorge il problema per le annualità dal 2018 al 2021 dove risulta violato l'art. 4 del D.L. n. 167/1990 per mancata compilazione del quadro RW relativo alle dichiarazioni PF 2019, PF 2020 e PF 2021.

Sanzioni applicabili

Anno	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Sanzione massima
2018	150.000	4.500	22.500
2019	150.000	4.500	22.500
2020	150.000	4.500	22.500
2021	150.000	4.500	22.500

Per quanto riguarda il ravvedimento operoso la sanzione è ridotta ad 1/8 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla regolarizzazione della dichiarazione PF2022 se la dichiarazione integrativa viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2022 (30 novembre 2023).

La sanzione è ridotta ad 1/7 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b-bis, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla tardiva presentazione della dichiarazione PF 2021 relativa all'anno 2020 se il ravvedimento si concretizza entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2022 (30 novembre 2023).

La sanzione è ridotta ad 1/6 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b-ter, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla tardiva presentazione della dichiarazione PF 2020.

Anno	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Ravvedimento
2019	150.000	4.500	750 (1/6)
2020	150.000	4.500	643 (1/7)
2021	150.000	4.500	563 (1/8)
TOTALI		13.500	1.956

In caso di mancato ravvedimento, l'Ufficio applica la sanzione, tenendo conto dell'articolo 12 del D.Lgs. n. 472/1997. La sanzione irrogata dall'Ufficio può essere definita dal contribuente con il versamento della sanzione irrogata ridotta ad 1/3 entro il termine previsto per la proposizione del ricorso (articolo 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997).

Ipotizzando l'applicazione della sanzione nell'importo minimo edittale, si avrebbe la seguente situazione:

- articolo 12, comma 1: è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.
- articolo 12, comma 5: quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

Ipotizzando che gli aumenti previsti dall'articolo 12 siano effettuati tutti nella misura minima si avrebbe:

- sanzione base: 4.500
- sanzione base ex comma 5 (aumento della metà) = 6.750 (4.500 + 50%)
- cumulo ex comma 1 = 8.438 (6.750 + 1/4)
- definizione agevolata = $8.438/3 = 2.813$

Il ravvedimento, in questo caso, risulta più conveniente.

Caso n. 2

Una persona fisica non ha dichiarato attività finanziarie di importo pari a 150.000 euro detenute in Lussemburgo, per gli anni dal 2018 (dichiarazione 2019) al 2022. Per quanto riguarda i termini per la presentazione della dichiarazione relativa al 2022 non sono ancora scaduti e, quindi, il contribuente potrà ancora inserire nella propria dichiarazione dei redditi il quadro RW.

Per quanto riguarda le annualità dal 2018 al 2021 risulta violato l'articolo 4 del D.L. n. 167/1990 per mancata compilazione del quadro RW relativo alle dichiarazioni PF 2019, PF 2020, PF 2021 e PF 2022.

Sanzioni applicabili

Anno dichiarazione	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Sanzione massima
2019	150.000	4.500	22.500
2020	150.000	4.500	22.500
2021	150.000	4.500	22.500
2022	150.000	4.500	22.500
Totali		18.000	90.000

In tema di ravvedimento operoso la sanzione è ridotta ad 1/8 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla regolarizzazione della dichiarazione PF 2022 se la dichiarazione integrativa viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2022 (30 novembre 2023).

La sanzione è ridotta ad 1/7 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b-bis, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla regolarizzazione della dichiarazione PF 2021 se la dichiarazione integrativa viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2022 cioè il 30 novembre 2023.

La sanzione è ridotta ad 1/6 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo

a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b-ter, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla tardiva presentazione della dichiarazione PF 2019 e PF 2020.

Anno dichiarazione	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Ravvedimento
2019	150.000	4.500	750 (1/6)
2020	150.000	4.500	750 (1/6)
2021	150.000	4.500	643 (1/7)
2022	150.000	4.500	563 (1/8)
Totali		18.000	2.706

In caso di mancato ravvedimento, l'Ufficio deve applicare la sanzione, tenendo conto dell'articolo 12 del D.Lgs. n. 472/1997, cioè il cumulo giuridico. La sanzione irrogata dall'Ufficio può essere definita dal contribuente con il versamento della sanzione irrogata ridotta ad 1/3 entro il termine previsto per la proposizione del ricorso (articolo 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997).

Ipotizzando l'applicazione della sanzione nell'importo minimo edittale, si avrebbe la seguente situazione.

- articolo 12, comma 1: è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.
- articolo 12, comma 5: quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

Ipotizzando che gli aumenti previsti dall'articolo 12 siano effettuati tutti nella misura minima si avrebbe:

- sanzione base: 4.500
- sanzione base ex comma 5 (aumento della metà) = 6.750 (4.500 + 50%)
- cumulo ex comma 1 = 8.438 (6.750 + 1/4)
- definizione agevolata = $8.438/3 = 2.813$

Il ravvedimento, anche in questo caso, risulta più conveniente, sebbene di poco.

Caso n. 3

Una persona fisica non ha dichiarato attività finanziarie di importo pari a 150.000 euro detenute in Lussemburgo, per gli anni dal 2018 (dichiarazione 2019) al 2022. Per quanto riguarda i termini per la presentazione della dichiarazione relativa al 2022 non sono ancora scaduti e, quindi, il contribuente potrà ancora inserire nella propria dichiarazione dei redditi il quadro RW.

Per quanto riguarda le annualità dal 2018 al 2021 risulta violato l'articolo 4 del D.L. n. 167/1990 per mancata compilazione del quadro RW relativo alle dichiarazioni PF 2019, PF 2020, PF 2021 e PF 2022.

Le violazioni sono state constatate con processo verbale.

Sanzioni applicabili

Anno dichiarazione	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Sanzione massima
2019	150.000	4.500	22.500
2020	150.000	4.500	22.500
2021	150.000	4.500	22.500
2022	150.000	4.500	22.500
Totali		18.000	90.000

In tema di ravvedimento operoso, la sanzione è ridotta ad 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la constatazione della violazione (articolo 13, lettera b-*quater*, D.Lgs. n. 472/1997).

Anno dichiarazione	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Ravvedimento
2019	150.000	4.500	900 (1/5)
2020	150.000	4.500	900 (1/5)
2021	150.000	4.500	900 (1/5)
2022	150.000	4.500	900 (1/5)
Totali		18.000	3.600

In caso di mancato ravvedimento, l'Ufficio deve applicare la sanzione, tenendo conto dell'articolo 12 del D.Lgs. n. 472/1997 (cumulo giuridico). La sanzione applicata dall'Ufficio

può essere definita dal contribuente con il versamento della sanzione irrogata ridotta ad 1/3 entro il termine previsto per la proposizione del ricorso (articolo 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997)

Ipotizzando l'applicazione della sanzione nell'importo minimo edittale, si avrebbe la seguente situazione.

- art. 12, comma 1: è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.
- art. 12, comma 5: quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

Ipotizzando che gli aumenti previsti dall'art. 12 siano effettuati tutti nella misura minima si avrebbe:

- sanzione base: 4.500
- sanzione base ex comma 5 (aumento della metà) = 6.750 (4.500 + 50%)
- cumulo ex comma 1 = 8.438 (6.750 + 1/4)
- definizione agevolata = $8.438/3 = 2.813$

Il ravvedimento, in questo caso, risulta meno conveniente della definizione agevolata, nel presupposto che l'Ufficio applichi la sanzione base e gli aumenti ex articolo 12 in misura minima.

CONCLUSIONI

Come si è potuto constatare negli esempi sopra descritti, la scelta tra ravvedimento operoso e attendere l'emanazione dell'atto impositivo richiede un puntuale calcolo di convenienza.

Spesso i clienti ci chiedono se, avendo omissso la compilazione del quadro RW negli anni precedenti sia o meno opportuno presentare per il periodo d'imposta 2022 tale modello. A parere di chi scrive si ritiene opportuno cominciare a presentare la dichiarazione completa del quadro RW in modo da mettere in atto uno spartiacque con le annualità omesse.

Potrà poi essere oggetto di meditazione quella di operare il ravvedimento operoso o di attendere che si attivi l'Ufficio accertatore.

L'Approfondimento

Crediti d'imposta "energetici": novità e modalità di compilazione del Modello Redditi 2023

PREMESSA

Il Legislatore, al fine di ridurre l'impatto economico-finanziario negativo causato dall'aumento dei prezzi del settore energetico, ha introdotto molteplici agevolazioni sotto forma di crediti d'imposta per venire incontro alle difficoltà delle imprese a fronte dei consumi di energia elettrica e gas naturale.

Gli aiuti sono stati, poi, estesi anche al settore agricolo e della pesca, allo scopo di soddisfare le esigenze di settore, mediante agevolazioni sotto forma di crediti d'imposta a fronte delle spese sostenute, per esempio, per il carburante per autotrazione.

I numerosi crediti d'imposta introdotti dal Legislatore hanno arrecato non poche difficoltà a chi era tenuto (ed è tuttora tenuto) alla compilazione della dichiarazione dei redditi. In particolare, il quadro RU, destinato ad accogliere tutti i crediti d'imposta, risulta ad oggi uno dei quadri del Modello Redditi più delicati da gestire.

Con il D.L. 34/2023 e i chiarimenti forniti dalla Risoluzione n. 27/2023 Agenzia entrate, sono stati forniti ulteriori chiarimenti in merito anche alla compilazione del Modello Redditi 2023 ai fini dell'indicazione delle suddette agevolazioni.

Nel presente intervento, si illustrano le novità introdotte e un esempio pratico di compilazione della prima sezione del quadro RU.

LE NOVITA' INTRODOTTE CON IL D.L. 34/2023

L'articolo 4, D.L. 34/2023 (c.d. "Decreto Bollette") ha esteso l'agevolazione sottoforma di credito d'imposta per le spese sostenute dalle imprese per l'acquisto di componenti energetiche per il secondo trimestre 2023.

I sopracitati crediti d'imposta presentano le medesime caratteristiche di quelli già rilevati ed, eventualmente, utilizzati, per il primo trimestre 2023 con alcune eccezioni. Infatti, le

percentuali di fruizione del credito per il secondo trimestre 2023 sono state riviste al ribasso ovvero, per l'acquisto dell'energia elettrica, è stato concesso un credito d'imposta pari al:

- 20% per le imprese energivore (rispetto al 45% previsto per il primo trimestre);
- 10% per le imprese non energivore che siano dotate di contatori di energia elettrica di specifica potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW (rispetto al 35% previsto per il primo trimestre).

Per l'acquisto di gas naturale, è stato altresì concesso un credito d'imposta pari al:

- 20% per le imprese gasivore (rispetto al 45% previsto per il primo trimestre);
- 20% per le imprese non gasivore (rispetto al 45% previsto per il primo trimestre).

Quanto alle modalità di fruizione, è stata confermata la disciplina già prevista per i crediti d'imposta relativi al primo trimestre 2023.

In altre parole, è previsto che i crediti d'imposta per il secondo trimestre 2023:

- possano essere utilizzati entro il 31.12.2023 in compensazione esclusivamente tramite il Modello F24, ai sensi dell'articolo 17, D.lgs. 241/1997;
- alternativamente all'utilizzo in compensazione, possano essere ceduti, solo per intero, a soggetti terzi, compresi gli istituti di credito ed altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni a favore di soggetti c.d. "qualificati" (banche, intermediari, assicurazioni, etc.);
- non sono soggetti al limite annuo per la compensazione dei crediti, ai sensi dell'articolo 34, Legge 388/2000 (ora fissato a 2.000.000 euro) e per i crediti da indicare nel quadro RU del Modello Redditi, ai sensi dell'articolo 1, comma 53, Legge 244/2007 (ora fissato a 250.000 euro);
- non concorrono alla formazione del reddito d'impresa, né alla formazione della base imponibile dell'IRAP;
- non rilevano ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi e componenti negativi, ai sensi degli articoli 61 e 109, comma 5, TUIR;
- sono cumulabili con altre agevolazioni che riguardano i medesimi costi, purché tale cumulo non comporti il superamento del costo sostenuto.

Relativamente ai crediti d'imposta concessi per il consumo di energia elettrica e gas naturale relativi al terzo trimestre 2022 (articolo 6, D.L. 115/2022), ottobre e novembre 2022 (articolo 1, D.L. 144/2022) e dicembre 2022 (articolo 1, D.L. 176/2022), i beneficiari erano tenuti ad inviare all'Agenzia delle Entrate, entro il 16.03.2023 a pena di decadenza dalla fruizione del

credito residuo, un'apposita comunicazione attestante l'importo del credito maturato nel 2022, utilizzando il modello predisposto con Provvedimento 16.02.2023 Agenzia entrate.

Il mancato invio della comunicazione entro la suddetta data, comportava l'impossibilità di utilizzare il credito in compensazione nel Modello F24 a decorrere dal 17.03.2023 e fino al 30.09.2023 (termine così stabilito dall'articolo 1, comma 3, D.L. 176/2022).

Con Risoluzione del 19.06.2023, n. 27, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'invio della predetta comunicazione rappresenta un adempimento di natura "formale": pertanto, il mancato invio nei termini di detto modello, può essere sanato ricorrendo all'istituto della c.d. "remissione in bonis".

A tal fine, si ricorda che l'invio della comunicazione con la c.d. "remissione in bonis" deve perfezionarsi prima dell'utilizzo in compensazione del credito e pertanto, al più tardi, entro il 30.09.2023.

A tal fine, il contribuente deve:

- essere in possesso dei requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;
- effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- versare contestualmente l'importo di 250 euro, pari alla misura minima della sanzione di cui all'articolo 11, comma 1, D.lgs. 471/1997, tramite il Modello F24 ELIDE, indicando il codice tributo "8114".

L'invio tardivo della comunicazione avviene tramite il medesimo canale telematico dedicato. Con un Avviso del 26 giugno 2023, l'Agenzia delle Entrate ha comunicato la riapertura del canale telematico per l'invio della suddetta comunicazione.

IL QUADRO RU PER LE SOCIETA' DI CAPITALI E GLI ENTI COMMERCIALI

I crediti d'imposta spettanti alle società di capitali e agli enti commerciali vanno indicati nel quadro RU del Modello Redditi SC 2023.

In particolare, per i crediti di imposta energetici nel rigo RU1 si riporta una breve descrizione del credito e, a colonna 1, il relativo codice identificativo, come di seguito elencato:

- "O1", acquisto energia elettrica imprese energivore (1' trimestre 2022);
- "O2", acquisto energia elettrica imprese energivore (2' trimestre 2022);
- "O3", acquisto gas imprese gasivore (2' trimestre 2022);

- "O7", acquisto energia elettrica imprese non energivore (2' trimestre 2022);
- "O8", acquisto gas imprese non gasivore (2' trimestre 2022);
- "O9", acquisto carburante imprese agricole e della pesca (1' trimestre 2022);
- "P3", acquisto energia elettrica imprese energivore (3' trimestre 2022);
- "P4", acquisto gas imprese gasivore (3' trimestre 2022);
- "P5", acquisto energia elettrica imprese non energivore (3' trimestre 2022);
- "P6", acquisto gas imprese non gasivore (3' trimestre 2022);
- "P9", acquisto gas imprese gasivore (1' trimestre 2022);
- "Q1", acquisto carburante imprese del settore della pesca (2' trimestre 2022);
- "Q2", acquisto energia elettrica imprese energivore (ottobre-novembre 2022);
- "Q3", acquisto gas imprese gasivore (ottobre-novembre 2022);
- "Q4", acquisto energia elettrica imprese non energivore (ottobre-novembre 2022);
- "Q5", acquisto gas imprese non gasivore (ottobre-novembre 2022);
- "Q6", acquisto carburante imprese del settore agricolo e della pesca (3' trimestre 2022);
- "Q7", acquisto carburante imprese del settore agricolo e della pesca (4' trimestre 2022);
- "Q8", acquisto energia elettrica imprese energivore (dicembre 2022);
- "Q9", acquisto gas imprese gasivore (dicembre 2022);
- "R1", acquisto energia elettrica imprese non energivore (dicembre 2022);
- "R2", acquisto gas imprese non gasivore (dicembre 2022);
- "R4", acquisto energia elettrica imprese energivore (1' trimestre 2023);
- "R5", acquisto energia elettrica imprese non energivore (1' trimestre 2023);
- "R6", acquisto gas imprese gasivore (1' trimestre 2023);
- "R7", acquisto gas imprese non gasivore (1' trimestre 2023);
- "R8" acquisto carburante per attività agricola, di pesca e agromeccanica (1' trimestre 2023).

I codici R4, R5, R6, R7 e R8 possono essere riportati nel Modello Redditi 2023 esclusivamente dalle imprese con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, che termina successivamente al 31.12.2022.

Nel rigo RU3 i cessionari (p.e., il soggetto incorporante in caso di fusione per incorporazione) indicano l'ammontare del credito d'imposta ricevuto.

Nel rigo RU5, colonna 3, va indicato l'importo complessivo del credito d'imposta spettante nel periodo d'imposta oggetto della dichiarazione.

Nel rigo RU6 va indicato l'importo del credito d'imposta utilizzato in compensazione nel modello F24 nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Nel rigo RU8, si indica l'ammontare del credito di cui al rigo RU6 versato con il Modello F24 a seguito della rideterminazione dello stesso oppure di ravvedimento, al netto dei relativi interessi e sanzioni, nel periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione e fino alla data di presentazione della stessa.

Nel rigo RU9, colonna 1, si indica l'importo del credito ceduto ai sensi dell'articolo 1260, C.c. e comunicato all'Agenzia delle Entrate, attraverso l'apposita procedura, nel periodo d'imposta oggetto della dichiarazione; in tale ipotesi, va compilata la sezione VI-B.

Nel rigo RU10, si indica l'ammontare del credito d'imposta trasferito da parte dei soggetti aderenti al consolidato od alla tassazione per trasparenza nonché da parte dei Trust.

Nel rigo RU12, si indica l'ammontare del credito residuo da riportare nella successiva dichiarazione, risultante dalla seguente differenza: (RU2 + RU3 + RU5, col. 3 + RU8) - (RU6 + RU9 + RU10).

Di seguito, una panoramica del quadro RU, con riferimento a quanto sopra illustrato.

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito											
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	[]		1 []											
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione					,00								
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)					,00								
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo													
		(di cui	1	2	B2	C2	D2	E2	3						
			,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00						
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24					,00								
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP						
		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00
	RU8	Credito d'imposta riversato					,00								
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)					Art. 1260 c.c. 1	,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2	,00					
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)					,00								
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso					,00									
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)					Vedere istruzioni 1	2	,00							

UN ESEMPIO DI COMPILAZIONE

La società YXZ S.p.A. è un'impresa con esercizio coincidente con l'anno solare che svolge attività di tornitura e lavorazione meccanica. Pertanto, il bilancio d'esercizio chiude al 31.12 di ogni anno solare.

In qualità di impresa agricola, a fronte dell'acquisto di carburante per l'esercizio della propria attività, la società ha beneficiato dei relativi crediti d'imposta per gli importi che seguono:

- 300 euro per il 1° trimestre 2022;
- 350 euro per il 2° trimestre 2022;
- 400 euro per il 3° trimestre 2022;
- 320 euro per il 4° trimestre 2022;
- 200 euro per il 1° trimestre 2023.

Premesso che:

- in relazione al primo e secondo trimestre 2022, i relativi crediti sono stati interamente utilizzati in compensazione entro il 31.12.2022;
- in relazione al terzo trimestre 2022, l'azienda ha ceduto l'intero credito entro il 31.12.2022;
- in relazione al quarto trimestre 2022, l'azienda non ha ancora utilizzato il credito;
- in relazione al primo trimestre 2023, invece, l'azienda non ha ancora utilizzato né ceduto il credito, tuttavia, considerato che la stessa ha un esercizio coincidente con l'anno solare, i relativi crediti d'imposta dovranno essere indicati nella prossima dichiarazione dei redditi (Modello Redditi 2024).

Di seguito, si elencano le varie modalità di compilazione, relativamente alla sezione I.

Mod. 1. Acquisto carburante 1° trimestre 2022 – credito interamente utilizzato in compensazione

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito							
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Credito imposta carbur. agricoli/pesca		1	09						
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			,00						
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)				,00					
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 2 3 4 5 6 7 8)				300,00					
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24				300,00					
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconti)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP		
	RU8	Credito d'imposta riversato							,00		
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)			Art. 1260 c.c.	1	,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73	2	,00	
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)								,00	
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso								,00	
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)						Vedere istruzioni	1	2	,00

Mod. 2. Acquisto carburante 2' trimestre 2022 – credito interamente utilizzato in compensazione

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito															
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Credito imposta carbur. pesca		Q	1														
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			,00														
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)				,00													
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo																	
		(di cui	1	,00	2	,00	B2	,00	C2	,00	D2	,00	E2	,00	3	350,00			
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24														350,00			
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00	IRAP	,00
	RU8	Credito d'imposta riversato																,00	
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)			Art. 1260 c.c.	1	,00						Art. 43-ter D.P.R. 602/73	2			,00		
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)																,00	
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso																,00	
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)			Vedere istruzioni	1									2			,00	

Mod. 2. Acquisto carburante 3' trimestre 2022 – credito interamente ceduto

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito															
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Credito imposta carbur. agricoli/pesca		Q	6														
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			,00														
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)				,00													
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo																	
		(di cui	1	,00	2	,00	B2	,00	C2	,00	D2	,00	E2	,00	3	400,00			
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24															,00		
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00	IRAP	,00
	RU8	Credito d'imposta riversato																,00	
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)			Art. 1260 c.c.	1	400,00						Art. 43-ter D.P.R. 602/73	2			,00		
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)																,00	
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso																,00	
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)			Vedere istruzioni	1									2			,00	

Mod. 4. Acquisto carburante 4' trimestre 2022 – credito disponibile e da riportare “a nuovo” nella successiva dichiarazione

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito															
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Credito imposta carbur. agricoli/pesca		Q	7														
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			,00														
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)				,00													
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo																	
		(di cui	1	,00	2	,00	B2	,00	C2	,00	D2	,00	E2	,00	3	320,00			
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24															,00		
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00	IRAP	,00
	RU8	Credito d'imposta riversato																,00	
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)			Art. 1260 c.c.	1	,00						Art. 43-ter D.P.R. 602/73	2			,00		
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)																,00	
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso																,00	
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)			Vedere istruzioni	1									2			320,00	

Le prossime scadenze



20 luglio 2023

MODELLO REDDITI 2023

Proroga dei versamenti per professionisti e imprese di minori dimensioni che esercitano attività per le quali sono approvati gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA): entro il 20.07.2023, senza alcuna maggiorazione o entro il 31.07.2023, con la maggiorazione dello 0,40%.

25 luglio 2023

ELENCHI INTRASTAT

Termine per presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

29 luglio 2023

DEPOSITO BILANCIO

Termine per depositare il bilancio e gli allegati nel Registro delle Imprese per i soggetti che hanno effettuato l'assemblea di approvazione entro il 29.06.2023.

30 luglio 2023

MODELLO REDDITI 2023 - IRAP

Termine per effettuare il versamento del saldo 2022 e/o del 1° acconto 2023 delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi o della 1^a rata delle stesse in caso di rateizzazione, con l'applicazione della maggiorazione.

SOSTITUTI D'IMPOSTA MINIMI

Termine per versare, con la maggiorazione, le ritenute sui redditi di lavoro autonomo operate nel 2022 da parte dei sostituti d'imposta che, durante l'anno, corrispondono soltanto compensi di lavoro autonomo a non più di 3 soggetti e non effettuano ritenute di importo superiore a € 1.032,92

ISA

Termine per versare l'Iva, con la maggiorazione, sui maggiori ricavi o compensi indicati nella dichiarazione dei redditi.

DIRITTO ANNUALE CCIAA

Termine per versare il diritto annuale alla Camera di commercio per le imprese già iscritte al Registro delle Imprese, con la maggiorazione dello 0,40%.

INPS – CONTRIBUTI ARTIGIANI E COMMERCianti

Termine per versare i contributi Ivs dovuti sul reddito eccedente il minimale a saldo per il 2022 e del 1° acconto per il 2023, con la maggiorazione.

31 luglio 2023

MODELLO REDDITI 2023

Termine di versamento del saldo 2022 e del 1° acconto 2023 delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi per i soggetti che hanno approvato il bilancio o rendiconto entro i 180 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta.

REGIME OSS

Termine entro cui presentare la dichiarazione e la liquidazione dell'imposta relativa al secondo trimestre 2023.

RIMBORSI

Termine entro cui presentare, all'Ufficio competente, della domanda di rimborso, o di utilizzo in compensazione, dell'imposta a credito relativa al 2° trimestre 2023, da parte dei soggetti di cui all'art. 38-bis, c. 2 D.P.R. 26.10.1972, n. 633.
