



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 26 del 26 settembre 2023

Focus settimanale:

- **In scadenza il 2 ottobre le LIPE del secondo trimestre**
- **Ultimi giorni per trasmettere il modello 730 precompilato**
- **Compliance estesa alle fatture elettroniche e ai corrispettivi telematici**
- **Operazioni fiscalmente inesistenti**
- **I crediti d'imposta che richiedono l'indicazione del titolare effettivo nel 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



8

Il Giudice ha sentenziato



10

.....	10
In breve.....	12
In scadenza il 2 ottobre le LIPE del secondo trimestre	12
Ultimi giorni per trasmettere il modello 730 precompilato.....	14
L'Approfondimento.....	16
Compliance estesa alle fatture elettroniche e ai corrispettivi telematici.....	16
L'Approfondimento.....	26
Operazioni fiscalmente inesistenti	26
L'Approfondimento.....	45
I crediti d'imposta che richiedono l'indicazione del titolare effettivo nel Modello Redditi 2023.....	45

Flash di stampa



Detrazione Iva per fatture di fine anno	IL SOLE 24 ORE 18.09.2023	La legge delega di riforma fiscale ha previsto modifiche alla disciplina della detrazione Iva collegata alle fatture di fine anno, consentendo la detrazione dell'Iva a dicembre anche per le fatture ricevute e registrate dopo il 31.12
Immobili dei professionisti e delega fiscale	IL SOLE 24 ORE 18.09.2023	La delega fiscale prevede di eliminare, per i professionisti, l'attuale disparità di trattamento tra acquisto in proprietà ed acquisizione in leasing degli immobili strumentali e di quelli promiscui, oltre a rendere neutrali dal punto di vista fiscale le operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi, compresa l'evoluzione verso la società tra professionisti.
Locazione di immobili	IL SOLE 24 ORE 18.09.2023	La legge delega consente, anche sugli immobili non abitativi, la possibilità di applicare la cedolare secca.
Incentivi per gli Ets e le Asd	IL SOLE 24 ORE 18.09.2023	I provvedimenti approvati negli ultimi mesi che riguardano Ets e Asd sono, per i primi: <ul style="list-style-type: none"> • Riduzione gap retributivo; • Deroga limite 40% dei compensi ai lavoratori degli Ets; • Social bonus: Per le Asd invece: <ul style="list-style-type: none"> • Nuova ipotesi di esenzione Iva per le prestazioni di servizi connesse con lo sport; • Revisione della disciplina Iva e Ires.
Albo dei certificatori dei crediti d'imposta per ricerca e sviluppo	IL SOLE 24 ORE 19.09.2023	È stato istituito presso il Ministero delle Imprese e del Made in Italy (Mimit) un Albo al fine di contenere l'elenco dei soggetti autorizzati a rilasciare la certificazione che consente alle imprese di tutelarsi contro le contestazioni sulla spettanza dei crediti d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e innovazione estetica e ricerca e sviluppo.

Obbligo del professionista di verificare tutti i dati del mod. 730	IL SOLE 24 ORE 19.09.2023	Nel caso in cui il modello 730 viene presentato tramite Caf o professionista, il controllo formale è effettuato nei confronti dell'intermediario, anche con riferimento ai dati presenti nella precompilata. In caso di irregolarità, la sanzione del 30% è a carico di chi ha apposto il visto di conformità mentre il contribuente risponde di maggiori imposte e interessi. Per questo motivo, gli intermediari devono controllare tutti i documenti degli oneri, compresi quelli presenti in precompilata e non modificati, ed acquisire e conservare copia della relativa documentazione, ad eccezione delle sole spese sanitarie non modificate.
Bonus energetici in scadenza	ITALIA OGGI 19.09.2023	Le cessioni dei crediti d'imposta per energia e gas, riferite al terzo trimestre 2022 e al periodo ottobre-novembre e dicembre della stessa annualità devono essere comunicate entro il 20.09.2023. Tali crediti inoltre devono essere utilizzati in compensazioni entro il 30.09.2023.
Domanda per la chiusura delle liti	IL SOLE 24 ORE 20.09.2023	L'Agenzia delle Entrate, in risposta a un quesito di Telefisco, ha precisato che l'errore nel versamento della definizione agevolata della controversia non ne compromette la validità, in quanto prima di emettere il provvedimento di diniego, l'Agenzia inviterà il contribuente a regolarizzare le irregolarità rilevate.
Ravvedimento speciale	ITALIA OGGI 20.09.2023	Il termine per presentare le dichiarazioni integrative necessarie per rimuovere le omissioni/irregolarità e di pagamento della 1 ^a o unica rata del piano scade il 2 ottobre.
Superbonus e anticipo dei pagamenti	IL SOLE 24 ORE 21.09.2023	L'Agenzia delle Entrate, durante Telefisco, ha precisato che considerando il fatto che i bonus oggetto di cessione, devono trovare corrispondenza in un Sal e nei lavori realizzati entro il 31.12.2023, i pagamenti per lavori che saranno effettuati solo all'inizio del 2024 non possono essere anticipati, al fine di arrivare ad un Sal che

		consente di beneficiare della maggiore aliquota.
Bonus edilizi e sconto in fattura	IL SOLE 24 ORE 21.09.2023	L'Agenzia delle Entrate, durante Telefisco, ha chiarito che in presenza di uno sconto integrale in fattura per bonus edilizi, se la fattura viene messa il 10.01.2024 la spesa si considera sostenuta nel 2024, in quanto la fattura si considera emessa al momento della sua trasmissione tramite il Sistema di Interscambio.
Ritenute su riserve di utili in caso di trasformazione agevolata in società semplice	IL SOLE 24 ORE 21.09.2023	L'Agenzia delle Entrate, durante Telefisco, ha affermato che la società semplice risultante dalla trasformazione di società di capitali applica la ritenuta di imposta del 26% sulle riserve di utili imputate ai soci persone fisiche.
Flax tax incrementale per imprenditori agricoli	IL SOLE 24 ORE 21.09.2023	L'Agenzia delle Entrate, nel corso di Telefisco, ha chiarito che è possibile applicare la flat tax incrementale anche agli agricoltori che esercitano attività connesse di produzione di energia elettrica, agriturismo, oleoturismo ed enoturismo.
Rettifica Iva dal ricevimento della nota di credito	IL SOLE 24 ORE 21.09.2023	L'Agenzia delle Entrate, durante Telefisco 2023, ha precisato che il termine entro il quale il cessionario/committente deve rettificare, in diminuzione, il credito nei confronti dell'Erario decorre dal ricevimento della nota di credito Iva.
Sanzioni al 100% per superamento dei	IL SOLE 24 ORE 21.09.2023	L'Agenzia delle Entrate, durante Telefisco, ha chiarito che se l'esportatore abituale riceve una fattura non imponibile, nel limite del plafond disponibile, ma per un importo superiore alla dichiarazione d'intento rilasciata al fornitore, può incorrere nella sanzione (articolo 6, comma 8, del Dlgs 471/1997) pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro, se non provveda a regolarizzare nei termini e con le modalità ivi indicate.
Sconto in fattura: i chiarimenti di Telefisco 2023	IL SOLE 24 ORE 22.09.2023	L'Agenzia delle Entrate, durante Telefisco ha affrontato il caso dello sconto integrale (possibile solamente per il superbonus e

		caratterizzato dall'assenza di pagamento da parte del committente) e quello dello sconto parziale (possibile sia nel superbonus che negli altri bonus edilizi).
Zona franca per la ricerca e sviluppo in Valle d'Aosta	IL SOLE 24 ORE 22.09.2023	La Valle d'Aosta ha intenzione di introdurre, tramite una legge regionale, una zona franca per la ricerca e lo sviluppo, al fine di attrarre lavoratori che rientrano dall'estero e imprese tramite agevolazioni fiscali.
Proroga superbonus condomini e bollino per credito d'imposta	ITALIA OGGI 22.09.2023	Il Governo, con due emendamenti, sta preparando la proroga di 3 mesi per i lavori edilizi nei condomini che abbiano ultimato il 60% dei lavori e la certificazione rafforzata e preventiva del credito da cedere.
Superbonus e materiali isolanti non conformi	ITALIA OGGI 22.09.2023	Nel caso in cui nei lavori agevolabili con il 110% vengano impiegati materiali isolanti non conformi a quelli prescritti dalla legge, l'agevolazione decade e la responsabilità pesa oltre che sull'asseveratore termotecnico anche sul direttore dei lavori.
Operazioni inesistenti e onere della prova	ITALIA OGGI 22.09.2023	L'onere della prova per le operazioni ritenute soggettivamente (od oggettivamente) inesistenti grava, come anche stabilito da tempo dalla Corte di Giustizia Europea, sull'Agenzia delle Entrate.
Aiuti contro il caro energia	IL SOLE 24 ORE 22.09.2023	Il prossimo Consiglio dei ministri varerà un decreto legge al fine di prorogare gli aiuti sulle bollette dell'energia e amplia la social card "Dedicata a te" con una dote di 100 milioni per spese sui carburanti.
Proroghe fiscali allo studio	IL SOLE 24 ORE 22.09.2023	Nel prossimo Consiglio dei Ministri si discuterà di: <ul style="list-style-type: none"> • Prorogare al 31.12.2023 la garanzia 80% Fondo prima casa; • Il termine del 15.12.2023 per regolarizzare le violazioni sulla certificazione degli scontrini commesse dal 01.01.2022 al 30.06.2023, versando la sanzione ridotta a 1/18; • Il termine del 15.11.2023 per rivalutare il valore delle criptovalute.

Rivalutazione
criptoattività

IL SOLE 24 ORE
23.09.2023

Il termine entro cui rivalutare le cripto-attività detenute al 1.01.2023 slitta al 15.11.2023. Il termine originario era il 30.06.2023, poi differito al 30.09.2023.

Istanza per ottenere
il contributo a fondo
perduto per il
superbonus al 90%

IL SOLE 24 ORE
24.09.2023

Per poter ottenere il contributo a fondo perduto per il superbonus è necessario soddisfare i seguenti requisiti:

- reddito familiare 2022 inferiore a 15.000 euro, calcolato in base al nuovo quoziente familiare (circolare n. 13/E/2023);
- essere titolare alla data di inizio dei lavori, almeno in quota, del diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare e di averla adibita, alla data di avvio dei lavori o, al più tardi, al termine di essi, ad abitazione principale;
- avere sostenuto su tale unità spese detraibili con percentuale del 90% a fronte degli interventi (anche condominiali) previsti dall'art. 119, c. 8-bis, periodi 1 e 3, nel periodo 01.10 – 31.10.2023.

L'Agenzia interpreta



Trasformazione in società semplice anche senza rettifica Iva

INTERPELLO
N. 431
DEL 18.09.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la trasformazione agevolata in società semplice con estromissione dei beni immobili può avvenire senza rettifica della detrazione e che non è soggetta a Iva.

Comunicazione tardiva dei crediti d'imposta energetici senza penalità

INTERPELLO
N. 429
DEL 18.09.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che c'è tempo fino al 30.09.2023 per trasmettere tardivamente la comunicazione dei crediti di imposta 2022 e operare la compensazione se le fatture integrative per acquisti di energia e gas del terzo trimestre 2022, sono state ricevute dopo il 16.03.2023. La presentazione della comunicazione non richiede di versare la sanzione di 250 euro.

Codici tributo per esonero Irap

RISOLUZIONE
N. 52/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito i codici tributo per recuperare le agevolazioni indebite di cui all'art. 24 D.L. 34/2020, che ha previsto l'esonero dal versamento del saldo Irap 2019, fermo restando l'acconto dovuto per il 2019 e l'esonero dalla prima data dell'acconto 2020.

Lettere di compliance per i forfetari

PROVVEDIMENTO
N. 325550/2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha affermato che saranno inviate numerose lettere di compliance ai contribuenti forfetari che, nel periodo d'imposta 2021, non hanno compilato il quadro RS del modello Redditi.

Proventi per i sub-advisor

INTERPELLO
N. 432
DEL 18.09.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la presunzione prevista dall'art. 60 D.L. 50/2017, che permette di considerare, a determinate condizioni, i proventi attribuiti ai titolari di diritti patrimoniali rafforzati come aventi natura di redditi finanziari non si applica ai sub-advisor.

Iva locazione
finanziaria
imbarcazione da
diporto

INTERPELLO
N. 430
DEL 18.09.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che nell'ambito dell'applicazione dell'Iva sulla locazione finanziaria dell'imbarcazione da diporto, la stessa si considera utilizzata anche quando staziona in rimessa, in acqua o a terra, per volontà del conduttore (ad esempio, durante la stagione invernale).

Superbonus e
revoca
comunicazione

PROVVEDIMENTO
N. 332687
DEL 23.09.2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha chiarito che è possibile annullare le comunicazioni di ripartizione in 10 rate annuali dei crediti residui derivanti dalla cessione o dallo sconto in fattura.

Contributo a fondo
perduto per il
superbonus al 90%

PROVVEDIMENTO
N. 332648/2023

L'Agenzia delle Entrate ha comunicato che sarà possibile dal 2 al 31.10.2023 presentare l'istanza volta all'ottenimento del contributo a fondo perduto sui lavori agevolati con il superbonus del 90, mediante il modello approvato con il provvedimento direttoriali n. 332648/2023.

Il Giudice ha sentenziato



Indeducibilità dell'assegno di mantenimento "una tantum"

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 25383-
25384/2023

La Cassazione ha sancito che l'assegno di mantenimento "una tantum", ancorché se rateale, non è idoneo ad abbattere il reddito complessivo di chi lo versa. Lo stesso infatti non è imponibile per chi lo riceve.

Sequestro preventivo nella truffa superbonus

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 37138/2023

La Cassazione ha chiarito che il sequestro preventivo in caso di truffe superbonus può riguardare anche il profitto del reato derivato dalla commercializzazione di tale credito.

Connessione tra procedimenti fiscali e amministrativo

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 37312/2023

La Cassazione ha affermato che, affinché non sia violato il principio del "ne bis in idem", il giudice è chiamato a verificare la sussistenza della stretta connessione sostanziale e temporale tra i procedimenti fiscali e amministrativo, in modo tale che le due sanzioni costituiscano parte di un unico sistema.

Compenso amministratore e bancarotta

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 36416/2023

La Cassazione ha sancito che l'amministratore di una società di capitali, dopo l'accettazione rituale della carica, ha diritto al compenso per l'attività svolta. Il giudice deve verificare se, in assenza di delibera assembleare o di previsione statutaria relativamente alla quantificazione dello stesso, ricorra il delitto di bancarotta preferenziale piuttosto che quello di bancarotta fraudolenta per distrazione.

Sequestro nel corso di un'indagine

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 37138/2023

La Cassazione ha affermato che nel corso di un'indagine è possibile disporre il sequestro sia del credito sia del profitto collegato in caso di frodi in materia di superbonus.

Rifiuto di esibizione della contabilità

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 37827/2023

La Cassazione ha sancito che il soggetto che rifiuta di mostrare alla Guardia di finanza la documentazione tributaria, nello specifico la contabilità, per

ricostruire il reddito della società, commette un reato.

Pagamento Cosap

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 23281/2023

La Cassazione, considerando che il suo pagamento è previsto dal regolamento comunale e la sua misura soggetta alle tariffe approvate con le delibere del consiglio comunale, ha precisato che il Cosap non può formare oggetto di trattativa privata, né può essere soggetto a rinuncia.

Interessi per dilazione di pagamento

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 26204/2023

La Cassazione ha sancito che gli interessi per dilazione di pagamento corrisposti a soggetto non residente e privo di stabile organizzazione in Italia sono soggetti a ritenuta a titolo di imposta.

Sospensione Iva all'importazione

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 26056/2023

La Cassazione ha sancito che per la reintroduzione in Italia di beni già immessi in libera pratica e vincolati a un regime di transito si applica il regime che consente di evitare il pagamento dell'Iva all'atto dell'importazione di beni destinati a proseguire per il consumo in un altro Stato membro.

In breve

In scadenza il 2 ottobre le LIPE del secondo trimestre

Entro il prossimo 2 ottobre devono essere trasmessi all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle liquidazioni periodiche relative al secondo trimestre 2023 con l'apposito modello.

L'art. 21-bis del DL 78/2010 fissa la scadenza del 30 settembre a seguito delle modifiche apportate dall'art. 3 del DL 73/2022. Essendo la scadenza di sabato l'adempimento è differito al 2 ottobre 2023 (come prevede l'art. 7 comma 2 lett. I) del DL 70/2011).

I soggetti obbligati alla comunicazione sono tutti i soggetti passivi IVA con l'esclusione di coloro che non sono obbligati a presentare la dichiarazione IVA annuale o a effettuare le liquidazioni periodiche.

Se i dati sono stati omessi o siano incompleti o inesatti, la sanzione è compresa tra 500 e 2.000 euro, dimezzabili purché i dati vengano trasmessi regolarmente entro 15 giorni dalla scadenza. La sanzione può essere ridotta e può beneficiare del ravvedimento operoso se oltre al pagamento è stata presentata la comunicazione sostitutiva come da risoluzione Agenzia delle Entrate n. 104/2017.

Per alcuni soggetti passivi è possibile effettuare la comunicazione avvalendosi del programma di assistenza on line offerto dall'Agenzia delle Entrate, con il quale sono rese disponibili le bozze di comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA e il servizio di pagamento delle somme eventualmente dovute. La bozza precompilata e il modello F24 per l'eventuale pagamento sono a disposizione anche per i soggetti che non hanno convalidato o integrato i registri IVA precompilati (provv. Agenzia delle Entrate n. 9652/2023, punto 4).

La possibilità di sfruttare il programma di assistenza dell'Agenzia riguarda i soggetti passivi che adottano la liquidazione trimestrale per opzione o per natura. Inoltre, sono, ammessi ad avvalersi del programma anche gli operatori per i quali nell'anno di riferimento è stato dichiarato il fallimento o la liquidazione coatta amministrativa, nonché coloro che si avvalgono di specifici metodi di determinazione dell'IVA ammessa in detrazione, quali i produttori agricoli o coloro che svolgono le attività agricole connesse, le aziende di agriturismo, le aziende enoturistiche od oleoturistiche.

Non possono, avvalersi dei documenti IVA precompilati oltre ai soggetti passivi che adottano la liquidazione periodica mensile gli altri operatori già esclusi dal provv. n. 183994/2021.

Nel caso in cui si accorga, dopo aver effettuato l'invio della comunicazione, che i dati contenuti in essa sono incompleti o inesatti, è possibile inviare una comunicazione sostitutiva, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale IVA, ferme restando le sanzioni applicabili.

Ultimi giorni per trasmettere il modello 730 precompilato

L'Agenzia delle Entrate, attraverso il comunicato stampa del 18 settembre, ha riconfermato la scadenza del 02.10.2023 (il 30 settembre cade di sabato) entro cui vanno inviati i modelli 730/2023 precompilati. Nel caso in cui il modello dichiarativo non venga inviato entro il 2 ottobre, sarà necessario utilizzare il modello REDDITI PF 2023.

Il modello 730 può essere predisposto e inviato direttamente dal contribuente, tramite il sostituto d'imposta o rivolgendosi ad un professionista abilitato o un CAF-dipendenti. Si ricorda che i contribuenti residenti possono consultare il modello 730 precompilato tramite l'area riservata accedendo tramite SPID, CNS o con credenziali dell'Agenzia delle Entrate, mentre i residenti all'estero senza un documento di riconoscimento italiano si servono delle credenziali INPS.

Considerando che il contribuente può consultare e modificare gli importi presenti nel modello precompilato tramite la funzione "Compilazione assistita", l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori strumenti per consentire la corretta compilazione del modello come un video-tutorial disponibile sul canale YouTube, il sito internet "info730" e la guida "La dichiarazione precompilata 2023".

Il contribuente può incaricare, per la compilazione e trasmissione dei modelli 730/2023 precompilati, anche una persona di fiducia, inviando il modulo allegato al provv. Agenzia delle Entrate n. 130859 tramite la sezione "Profilo utente/Autorizzazione soggetti terzi" all'interno dell'area riservata, con una PEC ad una qualunque Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate, dalla sezione "Prenota un appuntamento" per effettuare una videochiamata o presentando il modello in originale ad un qualsiasi Ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate. Quest'ultima opzione deve essere seguita anche nel caso in cui il contribuente non possa optare per le altre possibilità a causa di patologie.

Nel caso in cui il modello venga presentato senza modifiche direttamente dal contribuente, per il tramite del sostituto d'imposta o mediante CAF professionista, sui dati relativi agli oneri deducibili e detraibili forniti da soggetti terzi non viene effettuato il controllo formale previsto dall'art. 36-ter del DPR 600/73 (art. 5 comma 1 del D.lgs. 175/2014, come sostituito dall'art. 6 del DL 73/2022).

Se invece il modello trasmesso ha subito qualche modifica, i controlli vengono effettuati solo in merito agli oneri modificati, nel caso in cui la dichiarazione venga presentata direttamente

dal contribuente o tramite il sostituto d'imposta. Se invece la dichiarazione viene presentata mediante un CAF o un professionista, il controllo riguarda anche i dati relativi agli oneri forniti da soggetti terzi, con l'esclusione dei dati delle spese sanitarie rimaste inalterate.

L'Approfondimento

Compliance estesa alle fatture elettroniche e ai corrispettivi telematici

PREMESSA

Sulla scia delle linee dettate dall'art. 1, commi da 634 a 636 della Legge n. 190/2014¹, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate con il provvedimento n. 61196 del 6.3.2023 ha introdotto nuove e più avanzate modalità di interlocuzione con il contribuente, rivolte a favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili.

In pratica con il citato provvedimento vengono messe a disposizione del contribuente le informazioni relative a:

- fatture elettroniche emesse per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 1 del Dlgs n. 127/2015 e verso le P.A., ai sensi dei commi da 209 a 214 dell'art. 1 della Legge n. 244/2007²;
- corrispettivi giornalieri telematici memorizzati elettronicamente, ex art. 2 del Dlgs n. 127/2015.

Seguendo, quindi, l'iter già sperimentato con altre tipologie di presunte “**dimenticanze**” l'Amministrazione Finanziaria affida ancora una volta al contribuente dati ed elementi in suo possesso al fine di regolarizzare le fatture elettroniche e i corrispettivi giornalieri, trasmessi oltre il termine fissato dalla vigente normativa, di cui all'art. 21, comma 4 del DPR n. 633/1972³ (12 giorni).

¹ Legge di Bilancio 2015.

² Legge di Bilancio 2008.

³ L'art. 21, comma 4 del DPR n. 633/1972 afferma che: “La fattura è emessa entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'art. 6. La fattura cartacea è compilata in duplice esemplare di cui uno è consegnato o spedito all'altra parte. In deroga a quanto previsto nel primo periodo:

- a) per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con DPR n. 472/1996, nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime;
- b) per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente la fattura è emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni;

Di seguito l'analisi del provvedimento e delle diverse opportunità riservate ai contribuenti.

L'OGGETTO DELLA COMUNICAZIONE

L'Amministrazione Finanziaria mette a disposizione del contribuente le informazioni riportate nella sottostante tabella.

Le informazioni messe a disposizione del contribuente	
a)	codice fiscale, cognome e nome del contribuente.
b)	numero identificativo della comunicazione e anno d'imposta.
c)	codice atto.
d)	modalità attraverso le quali consultare gli elementi informativi di dettaglio relativi all'anomalia riscontrata.
e)	modalità con cui il contribuente può richiedere informazioni o segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti.
f)	modalità con cui il contribuente può regolarizzare errori o omissioni e beneficiare della riduzione delle sanzioni previste per le violazioni stesse.

LE MODALITÀ CON CUI L'AGENZIA DELLE ENTRATE RENDE DISPONIBILI AL CONTRIBUENTE GLI ELEMENTI E LE INFORMAZIONI

Inviando una comunicazione al domicilio digitale⁴ dei singoli contribuenti l'Ufficio mette a disposizione del contribuente le informazioni di cui sopra.

Si ricorda, ad ogni modo, che la stessa comunicazione con le relative informazioni è reperibile all'interno dell'area riservata del portale dell'Agenzia delle Entrate, denominata "**Cassetto fiscale**" e dell'interfaccia web "**Legge n. 190/2014**" in cui sono presenti una serie di dati.

Fatture emesse oltre i termini previsti dalla normativa vigente contenente gli elementi qui di seguito indicati

- c) per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea non soggette all'imposta ai sensi dell'art. 7 ter, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- d) per le prestazioni di servizi di cui all'art. 6, sesto comma, primo periodo, rese o ricevute da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione".

⁴ Trattasi del domicilio comunicato dal contribuente secondo quanto disposto dall'art. 16, commi 6 e 7 del DL n. 185/2008, convertito con modificazioni dalla Legge n. 2/2009 e dall'art. 5, comma 1 del DL n. 197/2012, convertito con modificazioni dalla Legge n. 221/2012.

Numer o delle fatture emesse e in ritardo	Tipo fattur a	Tipo documen to	Numero fattura/docume nto	Data fattura/docume nto	Data di trasmissio ne	Identificati vo Sdl del file
--	---------------------	-----------------------	---------------------------------	-------------------------------	-----------------------------	------------------------------------

Corrispettivi giornalieri telematici che risultano trasmessi oltre i termini previsti dalla normativa vigente contenente i seguenti dati

Numero degli invii trasmessi in ritardo	Invio	Matricola dispositivo	Data di rilevazione	Data di trasmissione
---	-------	--------------------------	------------------------	-------------------------

Detto ciò, rammendiamo che anche per mezzo degli intermediari incaricati all'invio delle dichiarazioni, di cui all'art. 3, comma 3 del DPR n. 322/1998⁵, il contribuente può chiedere informazioni, ovvero segnalare all'Ufficio eventuali elementi, fatti e circostanze non riportate nella comunicazione ricevuta, indicando eventualmente di rientrare in particolari casistiche. Si pensi ad esempio alle particolari casistiche ex art. 73 del DPR n. 633/1972⁶ che

⁵ L'art. 3, comma 3 del DPR n. 322/1998 stabilisce che: "3. Ai soli fini della presentazione delle dichiarazioni in via telematica mediante il servizio telematico Entratel si considerano soggetti incaricati della trasmissione delle stesse:

- a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- b) i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
- c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'art. 32, comma 1, lett. a), b) e c), del Dlgs n. 241/1997, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- d) i centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati;
- e) gli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze".

⁶ L'art. 73 del DPR n. 633/1972 dispone che: "Il Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, può determinare le modalità ed i termini:

- a) per l'emissione, numerazione, registrazione, conservazione delle fatture o per la registrazione dei corrispettivi relativi ad operazioni effettuate dalla stessa impresa in diversi settori di attività e ad operazioni effettuate a mezzo di sedi secondarie ed altre dipendenze di cui al secondo comma dell'art. 35 e di commissionari, nonché per la registrazione dei relativi acquisti;
- b) per l'emissione delle fatture relative a cessioni di beni inerenti a contratti estimatori, a cessioni di imballaggi e recipienti di cui all'art. 15; n. 4), non restituiti in conformità alle pattuizioni contrattuali e a cessioni di beni il cui prezzo è commisurato ad elementi non ancora conosciuti alla data di effettuazione della operazione;
- c) per l'emissione, numerazione, registrazione e conservazione delle fatture relative a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di arti e professioni per le quali risulti particolarmente onerosa e complessa l'osservanza degli obblighi di cui al titolo secondo del presente decreto;

prevedono specifiche deroghe all'emissione delle fatture e che non necessitano di alcuna giustificazione.

Osserviamo, infine, che a norma dell'art. 1, comma 636 della Legge di Bilancio 2015 i dati e gli elementi in questione sono messi a disposizione, tramite appositi strumenti informatici, anche alla Guardia di Finanza.

MODALITÀ DI REGOLARIZZAZIONE

Il provvedimento in esame illustra le modalità con cui i contribuenti possono sanare la propria posizione.

In particolare, il contribuente che intende mettersi in regola:

- può presentare una dichiarazione dei redditi integrativa, versando le maggiori imposte dovute, unitamente agli interessi e alle sanzioni ridotte previste dall'art. 13 del Dlgs n. 472/1997⁷. Disposizione che, come noto, consente al contribuente di

-
- d) per le annotazioni prescritte dal presente decreto da parte dei contribuenti che utilizzano macchine elettro-contabili, fermo restando l'obbligo di tenere conto, nelle dichiarazioni annuali e nelle liquidazioni periodiche, di tutte le operazioni soggette a registrazione nel periodo cui le dichiarazioni e liquidazioni stesse si riferiscono;
 - e) per l'emissione, numerazione e registrazione delle fatture, le liquidazioni periodiche e i versamenti relativi alle somministrazioni di acqua, gas, energia elettrica e simili e all'esercizio di impianti di lampade votive.

Con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze possono inoltre essere determinate le formalità che devono essere osservate per effettuare, senza applicazione dell'imposta, la restituzione alle imprese produttrici o la sostituzione gratuita di beni invenduti previste da disposizioni legislative, usi commerciali o clausole contrattuali.

Il Ministro dell'economia e delle finanze può disporre con propri decreti, stabilendo le relative modalità, che i versamenti periodici, compreso quello di cui all'art. 6, comma 2, della Legge n. 405/1990, e i versamenti dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale siano eseguiti per l'ammontare complessivamente dovuto dall'ente o società commerciale controllante e dagli enti o società commerciali controllati, al netto delle eccedenze detraibili; l'ente o società commerciale controllante comunica all'Agenzia delle entrate l'esercizio dell'opzione per la predetta procedura di versamento con la dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto presentata nell'anno solare a decorrere dal quale intende esercitare l'opzione. Agli effetti dei versamenti di cui al precedente periodo non si tiene conto delle eccedenze detraibili, risultanti dalle dichiarazioni annuali relative al periodo d'imposta precedente, degli enti e società diversi da quelli per i quali anche in tale periodo d'imposta l'ente o società controllante si è avvalso della facoltà di cui al presente comma. Alle eccedenze detraibili degli enti e delle società per i quali trova applicazione la disposizione di cui al precedente periodo si applicano le disposizioni di cui all'art. 30. Restano fermi gli altri obblighi e le responsabilità delle società controllate. Si considera controllata la società le cui azioni o quote sono possedute per oltre la metà dall'altra, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione”.

⁷ L'art. 13 del Dlgs n. 472/1997 prevede che: “1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

- a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
- a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni

beneficiare della riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni;

- può beneficiare della riduzione delle sanzioni disposta dall'art. 1 della Legge n. 197/2022⁸ nel caso di violazioni formali commesse entro il 31.10.2022 o di

-
- dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;
- b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
- b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
- b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della Legge n. 4/1929, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471(3);
- c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

1-bis. abrogato.

1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. La preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

4. abrogato

5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione".

⁸ Legge di Bilancio 2023.

violazioni riguardanti dichiarazioni validamente presentate al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e a periodi d'imposta precedenti. Il tutto a patto che la rimozione delle anomalie venga effettuata entro il 31.10.2023⁹.

RAVVEDIMENTO ORDINARIO

Dalla lettura del provvedimento emerge chiaramente che il contribuente può ricorrere al “**classico**” ravvedimento, così come modificato dall'art. 1, comma 637 della Legge di Bilancio 2015, per sanare le eventuali violazioni commesse

Di seguito riportiamo il vigente quadro sanzionatorio stabilito dalla citata norma.

Sanzioni ridotte	
1/9 del minimo	se la regolarizzazione avviene entro il 90° giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore.
1/8 del minimo	se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.
1/7 del minimo	se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 2 anni dall'omissione o dall'errore.
1/6 del minimo	se la regolarizzazione avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore.
1/5 del minimo	se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della Legge n. 4/1929.

Ebbene, non servono particolari doti per capire che l'aspetto più interessante della disposizione riguarda senza alcun dubbio il venir meno della preclusione legata ai controlli.

⁹ Inizialmente il termine era stato fissato al 31.3.2023.

Non operando il vincolo ex art. 13, comma 1, primo periodo del Dlgs n. 472/1997, l'istituto del ravvedimento operoso può, infatti, essere utilizzato anche nel caso in cui la violazione è stata già contestata, ma non sono ancora iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative delle quali i contribuenti non hanno avuto formale conoscenza.

Tuttavia, in presenza di un soggetto ravveduto restano fermi gli ordinari poteri di controllo dell'Ufficio.

L'unico impedimento all'utilizzo di questo istituto rimane, pertanto, la notifica di atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni ex artt. 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1974 (liquidazione e controllo formale della liquidazione).

Ricordiamo, infine, che per poter considerare perfezionato il ravvedimento operoso è necessario, oltre alla rimozione della condotta fraudolenta, il versamento:

- del tributo o della differenza dovuta;
- della sanzione in misura ridotta;
- degli interessi di mora, calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, entro i termini fissati dal Legislatore.

LA CIRCOLARE N. 6/E/2015

Sempre in tema di ravvedimento operoso riportiamo per completezza i chiarimenti resi dall'Ufficio in occasione di Telefisco 2015.

Circolare n.
6/E/2015

Istituto

La normativa introdotta dalla Legge di Bilancio 2015 non modifica l'assetto generale dell'istituto del ravvedimento.

Si ritiene che le nuove regole sul ravvedimento operoso trovano applicazione anche con riguardo alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento.

Per queste ragioni è possibile accedere al ravvedimento operoso nonostante la violazione sia stata già constatata mediante pvc. ***“..... il contribuente potrà sanare le medesime violazioni ravvedibili in base alla precedente***

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

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

Preclusioni

“È stato chiarito che la preclusione al ravvedimento opera con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito di questi controlli. È stato, pertanto, ammesso che il contribuente che abbia ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e/o di quello formale possa avvalersi del ravvedimento per sanare altre violazioni che non gli siano state contestate con tale procedura. Gli stessi chiarimenti trovano applicazione con riferimento al nuovo ravvedimento operoso”.

Segnaliamo, inoltre, che “gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, anche se non espressamente menzionate, si devono “ritenere cause ostative del nuovo ravvedimento, per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria”

ULTERIORI OPPORTUNITÀ DI REGOLARIZZAZIONE

Il provvedimento n. 61196 del 6.3.2023 consente al contribuente di godere della riduzione delle sanzioni disposta dall'art. 1 della Legge di Bilancio 2023.

In particolare, con l'art. 1, commi da 166 a 173 della Legge n. 197/2022 è stata introdotta la definizione agevolata delle irregolarità formali che non rilevano:

- sulla determinazione della base imponibile;
- sul pagamento dei tributi.

Sostanzialmente, le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA, dell'IRAP, delle relative addizionali e imposte sostitutive, delle ritenute alla fonte, dei crediti d'imposta e sul relativo pagamento dei tributi, commesse fino al 31.10.2022, possono essere regolarizzate versando una somma pari a € 200 per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni.

Restano esclusi dalla regolarizzazione gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'art. 5-quater del DL n. 167/1990, convertito con modificazioni dalla Legge n. 227/1990.

Occorre aggiungere, inoltre, che la procedura non può essere utilizzata nemmeno dai contribuenti che intendono favorire l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute all'estero.

Sempre in tema, segnaliamo, poi, che:

- il contribuente è libero di scegliere quali e quanti periodi d'imposta sanare;
- la regolarizzazione di una violazione formale che non riguarda uno specifico periodo d'imposta, si pensi ad esempio alla comunicazione di dati da parte di soggetti diversi dal contribuente, deve fare tassativo riferimento all'anno solare in cui è stata commessa la violazione;
- per i contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, il versamento della somma che regolarizza la violazione formale è riferito al periodo d'imposta che termina nell'anno solare indicato nel modello F24.

Evidenziamo, infine, che:

- la regolarizzazione della violazione si considera perfezionata con la rimozione delle irregolarità/omissioni e con il versamento di € 200 per ciascuno dei periodi d'imposta cui si riferiscono le violazioni formali riportate nel modello F24;
- il versamento può essere effettuato in due rate di pari importo: la prima rata entro il 31.10.2023¹⁰, la seconda entro il 31.3.2024.

IL RAVVEDIMENTO SPECIALE

¹⁰ Inizialmente la scadenza della prima rata era stata fissata al 31.3.2023.

Oltre ai rimedi appena visti il contribuente può sanare violazioni diverse da quelle che riguardano le irregolarità formali ricorrendo al ravvedimento speciale, ex art. 1, commi da 174 a 178 della Legge di Bilancio 2024.

In particolare, tramite questo istituto possono essere regolarizzate le violazioni, che non consistono in irregolarità formali, riguardanti le dichiarazioni validamente presentate al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e precedenti.

Sotto un profilo operativo, le violazioni possono essere sanate versando un importo pari a 1/18 del minimo edittale delle sanzioni stabilite dalla legge, oltre all'imposta dovuta e agli interessi.

Ebbene, tralasciando la riduzione della sanzione prevista, la vera novità portata da questo istituto attiene alla possibilità di versare le somme dovute in 8 rate di pari importo, a partire dal 2.10.2023¹¹ (il 30.9.2023 cade, infatti, di sabato).

Osserviamo, inoltre, che sulle rate successive alla prima, da versare rispettivamente al: 31.10.2023 (II rata), 30.11.2023 (III rata), 20.12.2023 (IV rata), 31.3.2024 (V rata), 30.6.2024 (VI rata), 30.9. 2024 (VII rata), 20.12. 2024 (VIII rata), sono dovuti gli interessi nella misura del 2% annuo.

Rammendiamo, infine, che in merito al ravvedimento speciale, l'Agenzia delle Entrate con il documento di prassi n. 2/E/2023 ha chiarito che:

- in ipotesi di inadempimento nei pagamenti rateali “**non possono applicarsi le previsioni di cui all'art.15-ter del DPR n. 602/1973 (ad esempio, la maggiorazione delle sanzioni in caso di decadenza e la disciplina del lieve inadempimento), stante il mancato rinvio a tale disposizioni nella disciplina della definizione de qua**”;
- è possibile procedere al pagamento delle somme dovute tramite la compensazione, di cui all'art. 17 del Dlgs n. 241/1997.

¹¹ Inizialmente il termine per il pagamento della prima o dell'unica rata era stato fissato al 31.3.2023.

L'Approfondimento

Operazioni fiscalmente inesistenti

PREMESSA

La fattispecie delle operazioni inesistenti individuate dal D.Lgs. 74/2000 ha visto negli ultimi anni un notevole interesse da parte dell'Agenzia delle Entrate. In particolare la fattispecie è legata al fatto che, dal punto di vista cartolare la situazione sembra essere nella norma; in realtà, andando a sviscerare gli aspetti soggettivi ed oggettivi, si trova che non si tratta di una normale operazione di natura commerciale, ma che è costituita da una impalcatura solo cartolare che non ha avuto realmente accadimento. Parliamo di operazioni soggettivamente inesistenti quando i soggetti che l'hanno posta in essere esistono solo sulla carta (iscrizione al Registro delle Imprese) ma che di fatto non operano. Altra situazione soggettiva è generata dall'evasore totale, cioè quel soggetto sconosciuto all'Agenzia delle Entrate perché non ha presentato nessuna dichiarazione o comunicazione. L'aspetto oggettivo è, invece, legato al mancato totale o parziale movimento di beni (esempio classico è la situazione dove il fornitore non ha documentazione probatoria di aver a sua volta acquistato i beni che sono stati poi oggetto di trasferimento).

Oltre alle questioni legate alle conseguenze che nascono in capo al soggetto che consente o facilita la frode, occorre considerare tutta una serie di altre questioni, tuttora aperte, che vanno analizzate tenendo conto, da un lato, degli interessi erariali e, dall'altro lato, dell'esigenza di tutelare la buona fede del soggetto passivo.

Definizione di operazioni inesistenti

Il Codice penale, visto come norma di carattere generale in materia di delitti, non contiene alcuna definizione di "operazione inesistente". Occorre quindi appoggiarsi a norme di carattere speciale che nel nostro ordinamento giuridico sono inerenti il Diritto tributario e precisamente il D.Lgs. 74/2000, dove all'articolo 1, comma 1, lettera a), dove si prevede che per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono tutti quei documenti, aventi rilievo probatorio in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non

realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, oppure dove i soggetti che compaiono su tali documenti sono diversi da quelli effettivi.

Quindi, come precisato nelle premesse avremo:

- operazioni soggettivamente inesistenti, quando i soggetti esposti sulle fatture o altro atto sono diversi da quelli effettivi;
- operazioni oggettivamente inesistenti quanto esse non sono state in toto o in parte realizzate.

Il concetto è ripreso anche nel comparto IVA dove è previsto che il soggetto emittente la fattura per operazioni inesistenti, o che indica in fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, è obbligato a versare l'imposta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura (art. 21 c. 7 DPR 633/72).

Sia ai fini delle imposte dirette che per l'IVA il verificarsi di una sovrapproduzione o dell'emissione di una fattura quando non è intercorso alcun rapporto economico comporta il venir meno, totalmente o parzialmente, dell'operazione facendola confluire nelle fattispecie delittuose.

A nulla serve la dimostrazione dell'avvenuto pagamento dell'IVA, proprio perché viene meno il presupposto che sta alla base del diritto alla detrazione: l'effettuazione dell'operazione.

L'aspetto oggettivo

Abbiamo visto che le operazioni **oggettivamente inesistenti** sono connotate dalla totale **mancanza** dello **scambio** tra le **parti**, che, tuttavia, risulta essere documentato da una fattura.

Con la denominazione di società cartiera si individua la casistica in cui il soggetto che emette fatture per operazione inesistente è un soggetto (individuale o collettivo) sostanzialmente priva di organizzazione e/o intestata ad un **prestanome**, che, quasi sempre:

- omette di versare l'imposta all'Erario;

- provvede, al contempo, a restituire al cessionario tutto o parte dell'imponibile (o corrispettivo) esposto sulla fattura.

Chiaramente, il **cessionario** esercita il diritto alla **detrazione IVA** e deduce il costo ai fini delle imposte dirette: questo comportamento non è corretto proprio perché l'operazione non è stata realmente effettuata.

L'aspetto soggettivo

L'inesistenza soggettiva, invece, si manifesta in tutti i casi in cui il soggetto che emette la fattura non è quello che realmente cede il bene. Anche tali operazioni vengono realizzate tramite l'**interposizione** di una "**società cartiera**" (o **impresa individuale cartiera**), **comunque di un soggetto che è privo di organizzazione. Inoltre, l'emittente la fattura, omettendo di versare in tutto o in parte l'imposta, di solito vende la merce a prezzi inferiori a quelli reali.**

Nelle operazioni soggettivamente inesistenti si riscontra, pertanto, una divergenza tra la rappresentazione documentale e la realtà attinente ad uno dei soggetti che intervengono nell'operazione; l'operazione, può essere esistente, ma va riferita a soggetti interposti che si nascondono dietro un **prestanome** o a soggetti che **non** agiscono nell'**esercizio di impresa, arte o professione.**

Come si realizzano le operazioni inesistenti

Da un punto di vista procedurale, la frode realizzata tramite operazioni soggettivamente inesistenti inizia con l'acquisto, da parte di un soggetto italiano, di merce presso un fornitore comunitario senza applicazione dell'IVA, in ottemperanza al DL 331/93, trattandosi di scambio intracomunitario, senza applicazione dell'IVA. Tale merce viene successivamente ceduta sul mercato interno (all'ingrosso o al dettaglio), addebitando l'IVA, ma senza versarla all'Erario. In tal modo il bene può essere venduto ad un prezzo molto vantaggioso, o addirittura sottocosto.

Diversamente, le **frodi carosello** appaiono più complesse presentando il tipico **schema circolare**.

Esso ha inizio con la **cessione non imponibile** della **merce** dal fornitore comunitario alla società cartiera.

Il soggetto cartiera è tipicamente una società che non esercita alcuna attività commerciale e che risulta residente presso indirizzi di comodo o inesistenti.

La **titolarità** delle quote delle società **cartiere** è solitamente attribuita a soggetti nullatenenti (**teste di legno** o prestanomi, anche stranieri), i quali, previo compenso, accettano di apparire quali titolari dell'impresa.

Le operazioni proseguono con la **cessione dei beni**, con applicazione dell'**IVA** dalla cartiera al rivenditore nazionale (*broker*).

Può capitare che nella cessione spesso intervenga anche la società filtro (*buffer*), la quale si interpone tra il *broker* e le cartiere. Il *broker*, rivendendo i beni al fornitore comunitario (anche più volte o con passaggi interposti), accumula un notevole **credito IVA**, in quanto acquista il bene con IVA e lo rivende, al contempo, senza addebito dell'imposta, trattandosi di cessione intracomunitaria ai sensi del DL 331/93. La **cartiera, non** presentando le dichiarazioni fiscali, non versa l'**IVA**, il cui ammontare complessivo viene ripartito tra tutti i soggetti che partecipano alla frode. La merce, che può essere fatturata anche più volte (dando vita in tal modo ad un carosello senza fine), transita direttamente dai magazzini del fornitore comunitario a quelli della società *filtro* o del rivenditore *broker*, ciò attribuisce inesistenza soggettiva al passaggio cartolare della merce attraverso la cartiera, visto che in realtà i contraenti sono il fornitore comunitario e il rivenditore.

Responsabilità per i partecipanti

Soggetti attivi del reato sono i soggetti obbligati alla presentazione delle dichiarazioni, potendo il reato essere commesso soltanto da chi ha la veste di **contribuente**. L'**oggetto materiale** del reato, invece, è costituito, così come previsto dal D.Lgs. 74/2000, dalle **fatture** o altri documenti che siano emessi a fronte di **operazioni non effettuate** in tutto o in parte realmente o che comunque indichino i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in **misura**

superiore a quella **reale** oppure che riferiscano le operazioni a soggetti diversi da quelli effettivi.

Nell'inesistenza oggettiva entrambe le parti sono consapevoli dell'illecito, per cui non è possibile, per il cessionario, sostenere di aver agito in buona fede e di non essere a conoscenza dell'inesistenza dell'operazione: infatti egli non ha ricevuto i beni o i servizi.

L'illecito penalmente rilevanti, infatti, consiste nell'indicare in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o all'imposta sul valore aggiunto **elementi passivi fittizi**, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Si tratta pertanto di condotta di tipo commissivo, scindibile in **due fasi**:

- **ricezione** e **registrazione** delle **fatture** o altri documenti per operazioni inesistenti nelle scritture contabili o la loro detenzione ai fini di prova;
- **presentazione** della relativa **dichiarazione** con **elementi mendaci**; la commissione dell'illecito si palesa con la presentazione della dichiarazione contenente imponibili ed imposte inesistenti.

La fattispecie di operazioni oggettivamente inesistenti produce un risparmio fiscale indebito nel soggetto che riceve la fattura, ma, penalmente, rispondono:

- sia il **soggetto** che, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o dell'Iva, emette o rilascia la **fattura falsa**, il quale è punito con la reclusione da 4 a 8 anni ai sensi dell'art. 8 D.Lgs. 74/2000. Merita evidenziare che la norma punisce l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta considerandole un solo reato e, trattandosi di un reato istantaneo la condotta è penalmente perseguibile indipendentemente dalla successiva condotta del destinatario della fattura;
- sia il **soggetto** che si avvale di una fattura o altro documento emesso per operazioni inesistenti, il quale utilizzando i documenti a fini evasivi sia delle imposte sui redditi che dell'IVA è punito con la reclusione da 4 a 8 anni. In questo caso la norma applicabile è l'art. 2 D.Lgs. 74/2000.

Le pene appena descritte si riducono di fronte ad importi di minori dimensioni. Infatti, se i costi fittizi o non veritieri sono inferiori a 100.000 euro, la pena viene ridotta ad un minimo di 1 anno e 6 mesi fino ad un massimo di 6 anni.

Quanto detto coinvolge aspetti solamente penali. Vediamo allora anche gli aspetti sanzionatori di carattere amministrativo. Sotto questo ambito vediamo che:

- la **responsabilità sanzionatoria** ricade sul solo **cessionario**, a cui vengono irrogate le sanzioni per dichiarazione infedele e per indebita detrazione IVA;
- il **cedente**, invece, per il **principio di cartolarità (cioè di quanto evidenziato sulla fattura)** descritto nell'art. 21, co. 7 della legge IVA risulta essere sempre obbligato a versare l'IVA che ha esposto in fattura.

Scheda di sintesi:

nelle operazioni oggettivamente inesistenti	<ul style="list-style-type: none"> • al cessionario è impedita la detrazione Iva, nonché la deduzione del relativo costo ai fini delle imposte dirette, non essendo l'operazione mai avvenuta e i beni acquistati entrati nella disponibilità dell'impresa;
nelle operazioni soggettivamente inesistenti	<ul style="list-style-type: none"> • è del pari impedita al cessionario la detrazione Iva, che potrà, tuttavia, per costante orientamento giurisprudenziale, dedurre il relativo costo ai fini delle imposte dirette, essendo i beni oggetto delle operazioni effettivamente acquisiti dal cessionario e sempre che gli stessi siano inerenti all'attività d'impresa svolta; • il cessionario potrà detrarsi anche l'IVA se, in maniera inconsapevole, si è rapportato a coloro che stavano realizzando la frode (e ciò in base a consolidato orientamento della Corte di Giustizia Europea).

Tabella di sintesi delle condizioni detraibilità IVA e deducibilità costo

	cedente	cessionario
operazioni oggettivamente inesistenti	obbligo di versare l'IVA	indeducibilità costo ai fini imposte dirette / indetraibilità IVA
operazioni soggettivamente inesistenti	obbligo di versare l'IVA	deducibilità del costo ai fini delle imposte dirette, anche in ipotesi di mala fede / indetraibilità IVA, salvo i casi di buona fede

La deducibilità dei costi

Analizziamo ora più in dettaglio l'aspetto della **deducibilità** del **costo** documentato da una **fattura soggettivamente inesistente** ed effettivamente sopportato dal cessionario. Prima di tutto è necessario osservare come la riscrittura dell'art. 14, co. 4-bis, della L. 537/93 avvenuta ad opera del DL 16/2012 abbia limitato la indeducibilità dei costi da reato ai soli costi che abbiano una connessione diretta con il compimento del delitto non colposo.

In particolare, con specifico riferimento al delitto di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, è stato chiarito che i costi e le spese esposti in fatture per operazioni riferite a soggetti diversi da quelli effettivi, non possono essere resi indeducibili in capo al destinatario della fattura; ciò in quanto l'indeducibilità ex lege colpisce solo i costi relativi a beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento degli atti illeciti.

La deducibilità dei costi, sempreché siano rispettati i requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza e determinatezza dei componenti negativi, previsti dall'art. 109 del TUIR, è ammessa dalla giurisprudenza di legittimità **anche** nei **casi** in cui il **cessionario** fosse **consapevole** della **frode**.

La portata della novità legislativa è stata chiarita dall'Amministrazione finanziaria per la quale l'**indeducibilità** del costo opera nei soli casi in cui via sia stato un **diretto utilizzo** dei **beni** o **servizi** per il compimento dell'**attività delittuosa** (Circ. AE 3/8/2012 n. 32/E). Pertanto i costi relativi all'acquisizione di beni o servizi, che, sebbene documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non siano stati utilizzati per il compimento di alcun delitto, non ricadendo nel campo di applicazione dell'art. 14, co. 4-bis, della L. 537/93, sono deducibili in presenza dei requisiti previsti dal TUIR.

Il suddetto principio è stato ribadito di recente dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. 29/8/2022 n. 25474), la quale, dopo aver ribadito che ai fini della detraibilità Iva è necessario che il contribuente provi di non aver partecipato consapevolmente ad un'operazione fraudolenta, ha precisato, in tema di imposte sui redditi (richiamando l'art. 14, co. 4-bis, della L. 537/93 nella versione modificata nel 2012) che l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, non utilizzati direttamente per commettere il reato, anche nel caso in cui sia **consapevole** del **carattere fraudolento** delle **operazioni**.

Deve comunque, come più volte ribadito, rispettare i dettami del TUIR di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità.

L'onere probatorio nella giurisprudenza

Aspetto dirimente nei procedimenti giurisdizionali riguarda l'onere della prova che sappiamo essere il fondamento a base del convincimento che raggiunge il giudice per esprimersi. Va rammentato che tale onere probatorio nel processo tributario, grava sull'Agenzia delle Entrate e deve essere ovviamente contenuto nell'avviso di accertamento

I principi di fondo espressivi del **riparto probatorio** - nel particolare caso di inesistenza oggettiva – sono chiaramente esposti dalla Corte di Cassazione del 6/4/2020 n. 7693, la quale afferma che:

- spetta in primis agli **uffici accertatori** fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, o è stata posta in essere da soggetti diversi da quelli che la hanno emessa, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione. La **prova** dell'**inesistenza** delle **operazioni** può anche essere fornita mediante il ricorso alle presunzioni semplici, atteso che la prova presuntiva non è di tipo gerarchicamente subordinato rispetto alle altre fonti di prova e costituisce una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento;
- una volta fornita tale prova, l'onere probatorio si riversa sul **contribuente** il quale dovrà dimostrare l'effettiva **esistenza** delle **operazioni contestate**. Attenzione, però, perché tale prova non può consistere nella esibizione della fattura o nella dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poiché questi sono facilmente falsificabili e vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. 8/3/2019 n. 6865; Cass. 19/10/2018 n. 26453; Cass. 5/8/2015 n. 16437; per l'indetraibilità dell'IVA si veda Corte Giustizia UE 27/6/2018 C-459/17 e C-460/17).

Il riparto dell'onere probatorio

<p>Nelle operazioni oggettivamente inesistenti</p>	<ul style="list-style-type: none"> • l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata, ad esempio, dando prova che la società emittente la fattura è una cartiera (ad es. perché priva di personale, di sede legale, della struttura e/o della materia prima necessaria per resa della prestazione ecc.); • il contribuente dovrà dimostrare che le prestazioni sono state ricevute, dando prova della loro effettività, ad esempio producendo la documentazione di supporto e/o illustrando l'impiego del materiale ricevuto o la finalità della prestazione acquistata, dimostrando altresì l'effettività della propria attività verso i terzi, etc.); • la rilevanza della buona fede deve essere sempre esclusa (Cass. 17 marzo 2017 n. 6920)
<p>Nelle operazioni soggettivamente inesistenti</p>	<p>non si pone in dubbio la realizzazione della prestazione, ma si contesta esclusivamente l'identità del soggetto che emette la fattura, ritenuto diverso da quello che ha eseguito la prestazione sottostante.</p>

Un po' di giurisprudenza

<p>Operazioni oggettivamente inesistenti</p>	
<p>Cass. 17/8/2021 n. 22969 e Cass. 22/7/2021 n. 20988</p> <p>Conformi:</p> <p>Cass. 29/7/2021 n. 21733; Cass. 3/8/2021 n. 22110; Cass. 5/7/2018 n. 17619; Cass. 30/10/2018 n. 27554; Cass. 18/3/2016 n. 5406; Cass. 14/9/2016 n. 18118; Cass. 14/1/2015 n. 428; Cass. 10/6/2011 n. 12802; Cass. 3/12/2001 n. 15228</p>	<p>In tema di Iva, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, indicando gli elementi sui quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di</p>

	<p>dati e circostanze facilmente falsificabili. La prova dell'inesistenza delle operazioni può consistere anche in presunzioni semplici, poiché la prova presuntiva gerarchicamente subordinata rispetto alle altre fonti di prova.</p> <p>Conseguentemente, nel caso in cui l'Ufficio ritenga che la fattura abbia ad oggetto operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti ha l'onere di fornire elementi probatori (anche indiziari) del fatto che l'operazione fatturata non è stata realizzata (ad esempio provando che la società emittente è una cartiera, la mancanza di sede, di iscrizione, l'omesso versamento delle imposte) o è stata emessa da un soggetto che non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate.</p> <p>A quel punto si trasferirà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate.</p>
<p>Cass. 29/7/2021 n. 21735</p>	<p>L'Amministrazione finanziaria, qualora intenda contestare al contribuente l'indebita detrazione per operazioni oggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare che l'operazione non è mai stata realizzata, ma non anche quello di dimostrare la mala fede del contribuente, posto che, una volta accertata l'inesistenza dell'operazione, non è configurabile la buona fede di quest'ultimo, che è certamente consapevole se e in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha versato il corrispettivo</p>
<p>Operazioni soggettivamente inesistenti</p>	
<p>Cass. 22 luglio 2021 n. 21002; Cass. 22 luglio 2021 n. 20964;</p>	<p>In tema di IVA, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione ha ad oggetto operazioni</p>

<p>Cass. 21 luglio 2021 n. 20818; Cass. 20 luglio 2021 n. 20648; Cass. 19 luglio 2021 n. 20434; Cass. 15 luglio 2021 n. 20139; Cass. 13 luglio 2021 n. 19898; Cass. 13 luglio 2021 n. 19881; Cass. 12 luglio 2021 n. 19759; Cass. 6 luglio 2021 n. 19169; Cass. 6 luglio 2021 n. 19101; Cass. 3 luglio 2021 n. 18889</p>	<p>soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente.</p> <p>Ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per evitare di essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.</p>
<p>Cass. 22 luglio 2021 n. 20950; Cass. 8 giugno 2021 n. 15860; Cass. 10 ottobre 2020 n. 22697</p>	<p>In tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 14 c. 4 bis L. 537/93, che opera, in ragione del c. 3 della stessa disposizione, quale <i>jus superveniens</i> con efficacia retroattiva a favore dell'acquirente, sono deducibili i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti, inserite, o meno, in una frode carosello, per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che detti costi siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità oppure relativi a beni o servizi</p>

	direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo.
Cass. 16/2/2022 n. 5059	L'Amministrazione ha l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta; tale prova deve essere fornita, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, tenendo conto della qualità professionale ricoperta dal contribuente e della sostanziale inesistenza del contraente (valorizzando, ad esempio, la circostanza che la prestazione non poteva essere effettivamente resa dal fatturante, perché sfornito della sia pur minima dotazione personale e strumentale, adeguata alla sua esecuzione). Solo se l'Amministrazione fornisce tale prova, allora graverà sul contribuente la prova contraria volta a dimostrare di avere adoperato la diligenza massima esigibile per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta
Cass. 22/4/2022 n. 12853	L'Amministrazione ha l'onere di provare l'oggettiva fittizietà del fornitore, ossia la sua non operatività, oltre alla consapevolezza del destinatario di essere parte di un'evasione, e tanto anche in via presuntiva. A tale prova consegue, poi, l'onere per il contribuente di provare di aver rispettato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo ragionevolezza e proporzionalità
Cass. 8/9/2022 n. 26477	In tema di operazioni soggettivamente inesistenti, l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare non solo la fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta. Sarà poi il contribuente a dover dimostrare che non sapeva e nemmeno avrebbe potuto sapere della frode

	perpetrata dal proprio fornitore. Il Giudice deve infatti riscontrare concretamente che l'amministrazione fiscale abbia dimostrato sia la fittizietà del fornitore, sia anche la consapevolezza del contribuente in relazione alla frode
--	--

L'aspetto delicato che emerge dalle sentenze della Corte di Cassazione, una volta accolto il principio secondo cui l'Amministrazione ha l'onere di provare la consapevolezza del contribuente di partecipare ad una frode fiscale, riguarda proprio il contenuto reale delle prove che l'Amministrazione deve fornire per poter soddisfare l'onere posto a suo carico; prove che, come riferisce la stessa Cassazione, possono essere fornite anche presuntivamente. Il rischio concreto, quindi, è che la dimostrazione presuntiva della colpevolezza del contribuente o, alternativamente, di non aver adoperato una diligenza adeguata, possa svolgersi al punto tale che il contribuente risulti colpevole (presuntivamente) per il solo fatto di partecipare, quale soggetto intermedio, ad una serie di operazioni a catena, tra cui alcune prive di consistenza.

La buona fede

Importante a questo punto svolgere alcuni pensieri all'aspetto legato alla buona fede. Può accadere che uno dei soggetti, che solo apparentemente risulta essere parte della catena nell'utilizzo di fatture per **operazioni soggettivamente inesistenti**, sia in realtà inconsapevole della frode commessa da altri soggetti.

In questi casi, secondo la giurisprudenza comunitaria, al **contribuente in buona fede** non deve essere impedita la possibilità di detrarre l'IVA se inconsapevolmente si è rapportato a chi stava realizzando la frode.

Ciò incide sul fronte probatorio, in quanto, in tali casi, spetterà all'**Ufficio accertatore** dover provare, anche eventualmente in via indiziaria:

- l'**oggettiva fittizietà** del fornitore;
- la **consapevolezza** dell'acquirente che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con

l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una **evasione fiscale**.

Il **contribuente** invece dovrà dimostrare di aver agito senza consapevolezza di partecipare a un'evasione fiscale, avendo adottato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la **diligenza massima** esigibile da un **operatore accorto** secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto.

La Corte di Cassazione (Cass. 6/4/2020 n. 7693) insegna come l'esigenza di tutelare il cessionario in buona fede discenda proprio dal rispetto della consolidata giurisprudenza comunitaria (C.Giust. CE 6/7/2006 C-439/04 e C-440/04, Kittel e Recolta Recycling; C.Giust. UE 21/6/2012 C-80/11 e C-142/11, Mahagè ben e David, C.Giust. UE 6/9/2012 C-324/11, Toth; C.Giust. UE 6/12/2012 C- 285/11, Bonik e C.Giust. UE 31/1/2013 C-642/11, Stroy Trans).

Il trend europeo è particolarmente consolidato sul punto e non pare suscettibile di ulteriori modifiche.

La Corte di Giustizia ha altresì evidenziato che non può appesantirsi oltremisura l'onere probatorio in capo al cessionario, non essendo possibile esigere, ad esempio, delle verifiche analitiche per appurare che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi ne avesse la disponibilità e/o fosse in grado di fornirli (Corte Giust. CE 22/10/2015 C-277/14).

Recentemente la Corte di Giustizia Europea (Corte Giust. UE 15/9/2022 C-227/21) ha ribadito con maggiore chiarezza un concetto già espresso in precedenti pronunce. Secondo i giudici comunitari, esclusi i casi frode o abuso, il **cessionario** può sempre detrarre l'Iva addebitatagli in via di rivalsa, anche nel caso in cui il cedente non la versi all'Erario. Nel caso esaminato, in cui il cedente non ha versato l'Iva trovandosi in una situazione di difficoltà finanziaria, l'Amministrazione non è legittimata a negare la detrazione. Anche se la situazione di difficoltà finanziaria era nota al cessionario ciò non vuole dire che egli abbia partecipato ad una frode o abbia abusato della normativa.

Pertanto, l'elemento spesso invocato dall'Amministrazione a sostegno dei recuperi della detrazione IVA, rappresentato dal mancato versamento della stessa da parte del cedente, non è indizio sufficiente per negare il diritto alla detrazione, se non si dimostra che tale diritto

sia stato esercitato in modo fraudolento o abusivo (causa C-189/18, Glencore AgricultureHungary).

Anche secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità l'acquirente dovrà eseguire tutte le necessarie verifiche quando si trova in presenza di indici personali o operativi anomali dell'operazione commerciale circa le scelte effettuate dal fornitore, tali da evidenziare irregolarità e ingenerare dubbi di una potenziale evasione (Cass. 20/4/2018 n. 9851).

La Corte di Cassazione con la sentenza 19/1/2021, n. 733, ha precisato che è onere del contribuente, per evitare di essere coinvolto nelle conseguenze di una frode fiscale, dimostrare di aver adottato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto al caso concreto.

Proviamo a individuare alcuni indici di possibili frodi:

<p>Cass. 19/1/2021 n. 733; Cass. 20/4/2018 n. 9851</p>	<p>Indici sintomatici di possibili frodi:</p> <ul style="list-style-type: none">• l'acquisto dei beni o servizi a un prezzo inferiore a quello di mercato;• la limitatezza dell'eventuale ricarico;• la presenza di una pluralità di soggetti promiscuamente indicati nella documentazione di trasporto e nella fatturazione;• la scelta di operare secondo canali paralleli di mercato;• la tempistica e la modalità dei pagamenti (in specie se incrociati o operati su conti esteri a fronte di fornitori nazionali o effettuati in contanti);• la qualità dell'intermediario con il quale le operazioni commerciali sono intrattenute;• il numero, la qualità e la durata delle transazioni.
--	---

È possibile ravvedersi?

Aspetto molto importante da affrontare è quello inerente un eventuale ripensamento rispetto al comportamento tenuto con specifico riferimento alle operazioni inesistenti. Nel tempo la normativa penale è stata interessata da alcune evoluzioni che, nello specifico, sono di segno positivo. Infatti, il DL 124/2019, nel modificare l'art. 13 del D.Lgs. 74/2000 sulle cause di non punibilità concede di fruire dell'agevolazione (cioè della causa di non punibilità) quando il soggetto accede al ravvedimento operoso anche per i reati da dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di false fatture o altri artifici. Il ravvedimento deve però essere preventivo.

Nello specifico il secondo comma del citato art. 13 della norma penale prevede la **non punibilità** dei reati di **dichiarazione infedele** e **omessa dichiarazione** se i debiti tributari, le relative sanzioni ed interessi vengono integralmente pagati mediante attivazione dell'istituto del ravvedimento operoso che deve essere effettuato prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o penale.

La versione post DL 124/2019 contempla anche la fattispecie di **dichiarazione fraudolenta** mediante l'**uso** di **fatture** o altri documenti per **operazioni inesistenti** e il reato di **dichiarazione fraudolenta** mediante **altri artifici**.

Ai fini del riconoscimento della causa di non punibilità non si chiede solo il pagamento integrale del debito tributario, essendo altresì necessaria l'ulteriore condizione della volontaria sanatoria, in quanto il contribuente non deve essere a conoscenza di accessi o ispezioni. Sostanzialmente va presentata una dichiarazione integrativa con la quale, pentendosi del comportamento originario, si neutralizzano i costi afferenti le fatture per operazioni inesistenti e si rettifica l'IVA detratta afferente le medesime fattura.

La norma concede anche una finestra per presentare una dichiarazione omessa; il termine, però, è breve, nel senso che la dichiarazione omessa può essere ravveduta entro i termini per presentare la dichiarazione dell'anno successivo. Anche in questo caso il "pentito" non deve avere avuto formale conoscenza dell'inizio di una fase accertativa.

Sul punto l'Amministrazione aveva mantenuto sempre un approccio negativo, soprattutto nei casi di inesistenza oggettiva, posto che non si rientrerebbe nel concetto di errore od omissione sanabile ai sensi dell'art. 13 D.Lgs. 472/97, ma di condotta dolosa (Circ. Min. Fin.

10/7/1998 n. 180). Di segno contrario sembra invece l'atteggiamento dell'Agenzia verso l'inesistenza di tipo soggettivo, il cui ravvedimento sembrerebbe essere ammesso, nei termini dell'art. 13 D.Lgs. 472/97, essendo consentita la regolarizzazione del cessionario ai sensi dell'art. 6, co. 9-bis, del D.Lgs. 471/97 (Circ. AE 11 maggio 2017 n. 16/E).

L'Agenzia delle Entrate, con la Circ. AE 12/5/2022 n 11/E, in *parziale superamento dei chiarimenti contenuti nella precedente circolare n. 180/E/1998*, ha voluto eliminare qualunque dubbio in merito alla possibilità di ravvedersi anche nelle condotte tipicamente fraudolente; ciò al fine di dare coerenza alle modifiche intervenute sia in tema di ravvedimento (art. 13 D.Lgs. 472/97) sia sul piano penale (v. D.Lgs. 74/2000).

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 11/E/2022:

- recepisce il consolidato quadro normativo in materia di reati tributari, come risultante dalle modifiche introdotte negli ultimi anni a partire dalla riforma del 2015 attuata con il D.Lgs. 158/2015 sino ad arrivare al DL 124/2019;
- ammette la possibilità del ravvedimento anche per regolarizzare le violazioni fiscali connesse a condotte fraudolente, al fine di evitare la punibilità ai fini penali;
- supera le vecchie interpretazioni contenute Circ. Min. Fin. 10/7/1998 n. 180.

Le riforme del 2015 e del 2019 vedono le seguenti modifiche:

1. l'art. 13 D.Lgs. 74/2000 (*Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario*), secondo cui non sono punibili:
 - i reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis), omesso versamento di IVA (art. 10-ter) e indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-quater) qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso (c. 1);
 - i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o documenti per operazioni inesistenti o mediante altri artifici, nonché di dichiarazione infedele ed omessa (art. 2, 3, 4 e 5), qualora i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, vengano estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento

operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (c. 2);

2. l'art. 13-bis (*Circostanze del reato*), secondo il quale:

- al di fuori dai casi di non punibilità (di cui al predetto art. 13), l'integrale pagamento dei debiti tributari, nonché delle sanzioni amministrative e degli interessi, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché al ricorrere del ravvedimento operoso, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (comma 1), comporta la riduzione fino alla metà delle pene previste e la non applicazione delle pene accessorie;
- al ricorrere delle circostanze sopra indicate, fatte salve le ipotesi di cui all'art. 13 c. 1 e 2, come sopra elencate (comma 2), è possibile richiedere il patteggiamento in sede penale (art. 444 c.p.p.)

La mancanza di danno erariale

Concludiamo questa analisi con un aspetto che si ritiene non sia da trascurare: l'assenza del danno erariale. Infatti, il sistema sanzionatorio amministrativo e penale trova origine anche nella tutela che deve essere posta a favore delle casse statali. Laddove il comportamento assunto non cagioni un danno alle entrate tributarie non ci sarebbe la manifestazione di un comportamento fraudolento.

Prendiamo a riferimento la sentenza 8/5/2019 n. C-712/17 della Corte di Giustizia Europea la quale facendo leva sui **principi di neutralità** e di **proporzionalità** (Dir. 2006/112/CE) in ambito IVA precisando che, in caso di operazioni fittizie da cui **non** scaturisca un **danno erariale** se, da un lato, appaiono legittime le disposizioni normative che prevedono, per il cessionario, l'indetraibilità dell'Iva, e per il cedente, l'obbligo di versare la relativa d'imposta, dall'altro lato, tale legittimità è ammessa a condizione che la normativa nazionale dia la possibilità al contribuente di rettificare il debito di imposta, eliminando il rischio di perdite di gettito fiscale.

Nel caso di **regolarizzazione** dell'**operazione**, secondo la Corte, una **sanzione** pari all'**intero importo** dell'**IVA** non detraibile sulle operazioni fittizie sarebbe tuttavia **sproporzionata** qualora risulti assolta la corrispondente IVA a valle sulle medesime operazioni.

Secondo tale orientamento, il fatto che l'IVA sulle operazioni fittizie a valle sia stata assolta e l'operazione non abbia causato, quindi, alcun danno erariale impone il riconoscimento all'emittente della fattura, anche se in malafede, il diritto di recuperare l'IVA addebitata al cliente e rende sproporzionata l'eventuale sanzione commisurata all'ammontare dell'imposta a monte indebitamente detratta.

Conclusioni

Prioritariamente va evidenziato che lo spesometro prima e la fatturazione elettronica poi, hanno permesso all'Agenzia delle Entrate di "scovare" in maniera più agevole le situazioni di macroscopica evasione dove un soggetto ometteva la dichiarazione ed il versamento dell'IVA ed il cessionario recuperava il tributo.

Quindi, imprenditori e lavoratori autonomi devono essere molto più accorti nell'approcciare nuovi fornitori; allo stesso modo devono comprendere come sia più pericolosa la situazione oggettiva rispetto alla soggettiva. Nella soggettiva il cessionario che ha posto in essere tutti i controlli possibili mediante la verifica dell'esistenza del cedente può trovarsi in una situazione difendibile in sede giudiziale. La frode oggettiva non permette alcuna difesa. Se la merce non è stata acquistata non può nemmeno essere ceduta.

Abbiamo anche visto come la giurisprudenza sia molto orientata alla tutela erariale e, al pari del dettato normativo, richieda un rigoroso onere della prova che in primis incombe sul verificatore, ma successivamente ricade sul contribuente.

L'Approfondimento

I crediti d'imposta che richiedono l'indicazione del titolare effettivo nel Modello Redditi 2023

PREMESSA

I beneficiari di specifici crediti d'imposta nel triennio 2020, 2021 e 2022 devono indicare, negli appositi righi del Modello Redditi 2023 – RU150 e RU151 - le informazioni dei titolari effettivi.

Nel rigo RU150 vanno indicati il codice fiscale del titolare effettivo e l'anno in cui si è beneficiato del credito d'imposta (salvo per ditte individuali, per le quali il predetto rigo non va compilato, salvo il caso di contribuente con residenza estera).

Nel rigo RU151 vanno indicati i beneficiari dei crediti d'imposta che hanno usufruito di un'ulteriore sovvenzione con riferimento ai medesimi costi che hanno concorso alla determinazione del credito.

Merita ricordare che la disciplina antiriciclaggio contenuta nel D.lgs. 231/2007, all'articolo 1, comma 2, lett. pp), definisce con chiarezza chi sono e come possono essere individuati i titolari effettivi di società di capitali e società di persone.

Nel prosieguo di questo intervento, faremo luce sulle modalità di compilazione dei righi RU150 e RU151.

I CREDITI D'IMPOSTA E IL TITOLARE EFFETTIVO

Con l'intento di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione Europea, ai sensi dell'articolo 22, Regolamento 2021/241 (Dispositivo per la ripresa e la resilienza), è richiesto che nel Modello Redditi 2023, per gli anni 2020, 2021 e 2022, siano inserite alcune informazioni volte ad accertare:

- la titolarità effettiva dei destinatari di specifiche agevolazioni;
- il rispetto del principio di divieto di doppio finanziamento.

A tale fine, nella Sezione IV del quadro RU del Modello Redditi 2023 persone fisiche, società di persone e società di capitali, sono stati introdotti i nuovi righi RU150 e RU151. La

compilazione dei predetti righi interessa i crediti d'imposta identificati dai sottoesposti codici alfanumerici.

CODICE CREDITO	TIPOLOGIA CREDITO D'IMPOSTA	DESCRIZIONE E NORME DI RIFERIMENTO
F7	FORMAZIONE 4.0	<p>Spese attività di formazione personale dipendente (art. 1, comma 46, Legge 205/2017 - art. 1, commi da 78 a 81, Legge 145/2018 - art. 1, commi da 210 a 217, Legge 160/2019 - art. 1, comma 1064, lett. i) e l), Legge 178/2020 - art. 22, D.L. 50/2022)</p> <p>Il credito d'imposta è commisurato alle spese sostenute per le attività di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano Nazionale Industria 4.0.</p> <p>L'agevolazione spetta con riferimento alle seguenti spese:</p> <ul style="list-style-type: none"> - spese personale dipendente relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione; - costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione direttamente connessi al progetto di formazione, quali spese di viaggio, materiali e forniture con attinenza diretta al progetto, ammortamento degli strumenti e delle attrezzature per la quota da riferire al loro uso esclusivo per il progetto di formazione. Sono escluse le spese di alloggio, ad eccezione delle spese di alloggio minime necessarie per i partecipanti lavoratori con disabilità; - costi per servizi di consulenza connessi al progetto di formazione; - spese personale dipendente relative ai partecipanti alla formazione e spese generali indirette (spese amministrative, locazione, spese generali) per le ore durante le quali i partecipanti hanno seguito la formazione; - spese relative al personale dipendente ordinariamente occupato in uno degli ambiti aziendali individuati nell'Allegato A, Legge 205/2017 e che partecipa in veste di docente o tutor alle attività di formazione ammissibili. <p>Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione a decorrere dall'anno successivo a quello in cui le spese sono state sostenute.</p> <p>Nel modello F24 va indicato il codice tributo 6897.</p>

<p>L1</p>	<p>RICERCA, SVILUPPO E INNOVAZIONE</p>	<p>Investimenti in ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0, altre attività innovative (art. 1, commi da 198 a 206, Legge 160/2019 - art. 244, D.L. 34/2020 - art. 1, commi 185, 186 e 1064, lett. a), Legge 178/2020 - art. 1, comma 45, Legge 234/2021 - art. 1, comma 268, Legge 197/2022).</p> <p>L'agevolazione spetta con riferimento alle spese sostenute per:</p> <ul style="list-style-type: none"> - attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale; - attività di innovazione tecnologica; - attività di design e ideazione estetica. <p>Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione a decorrere dall'anno successivo a quello di maturazione.</p> <p>Nel modello F24 va utilizzato il codice tributo 6938.</p> <p>Per gli investimenti nelle Regioni del Mezzogiorno va indicato il codice tributo 6939.</p> <p>Per gli investimenti nelle Regioni del Sisma centro Italia va indicato il codice tributo 6940.</p>
<p>L3</p>	<p>INVESTIMENTI BENI STRUMENTALI NUOVI MATERIALI E IMMATERIALI "GENERICI"</p>	<p>Investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali (art. 1, comma 1055, Legge 178/2020) ovvero diversi da quelli ricompresi nelle Tabelle A e B, Legge 232/2016, effettuati fino al 31.12.2022, ovvero entro il 30.11.2023, a condizione che entro il 31.12.2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e siano pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.</p> <p>Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni.</p> <p>Nel modello F24 va indicato il codice tributo 6935.</p>
<p>2L (*)</p>	<p>INVESTIMENTI BENI STRUMENTALI NUOVI MATERIALI 4.0</p>	<p>Investimenti in beni strumentali nuovi materiali (art. 1, comma 1057 e/o 1057-bis, Legge 178/2020), di cui alla Tabella A, Legge 232/2016.</p> <p>Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione del bene.</p> <p>Nel modello F24 va indicato il codice tributo 6936.</p>
<p>3L (*)</p>	<p>INVESTIMENTI BENI STRUMENTALI NUOVI IMMATERIALI 4.0</p>	<p>Investimenti in beni strumentali nuovi immateriali (art. 1, comma 1058, Legge 178/2020), di cui alla Tabella B, Legge 232/2016.</p> <p>Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione del bene.</p> <p>Nel modello F24 va indicato il codice tributo 6937.</p>

Si ricorda che i codici "2L" e "3L" vanno utilizzati anche per i beni "Industria 4.0" per i quali l'interconnessione è avvenuta successivamente al 2022 se il beneficiario, dall'anno di entrata in funzione, ha iniziato ad usufruire del credito d'imposta nella minor misura prevista per i beni "generici".

IL TITOLARE EFFETTIVO

Nell'ambito della disciplina antiriciclaggio contenuta nel D.lgs. 231/2007, l'articolo 1, comma 2, lett. pp) definisce il titolare effettivo come *"la persona fisica o le persone fisiche, diverse dal cliente, nell'interesse della quale o delle quali, in ultima istanza, il rapporto continuativo è istaurato, la prestazione professionale è resa o l'operazione è eseguita"*.

L'articolo 20, D.lgs. 231/2007, individua i criteri (su più livelli) per determinare il titolare effettivo di clienti diversi dalle persone fisiche, come segue.

TITOLARE EFFETTIVO	ELEMENTI RILEVANTI
SOCIETÀ DI CAPITALI	<p>Persona fisica o persone fisiche cui, in ultima istanza, è attribuibile la proprietà diretta o indiretta della società ovvero il relativo controllo. La proprietà diretta o indiretta è così individuata:</p> <ul style="list-style-type: none"> - proprietà diretta: titolarità di una partecipazione superiore al 25% del capitale, detenuta da una persona fisica; - proprietà indiretta: titolarità di una percentuale di partecipazioni superiore al 25% del capitale, posseduto per il tramite di società controllate, fiduciarie, interposta persona. <p>Qualora a seguito dell'esame dell'assetto proprietario non sia possibile identificare le persone fisiche a cui sono attribuibili la proprietà diretta o indiretta della società, questo dovrà essere identificato nella persona fisica cui è attribuibile il controllo della stessa in base:</p> <ul style="list-style-type: none"> - alla maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria; - ai voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante in assemblea ordinaria; - all'esistenza di particolari vincoli contrattuali che consentano di esercitare un'influenza dominante. <p>Se l'applicazione dei predetti criteri non consente di individuare univocamente il titolare effettivo, questo coincide con la persona fisica o le</p>

SOCIETÀ DI PERSONE	<p>persone fisiche titolari, conformemente ai rispettivi assetti organizzativi/statutari, di poteri di rappresentanza legale, amministrazione o direzione della società del cliente diverso dalla persona fisica.</p> <p>Per le società di persone non è previsto uno specifico criterio di individuazione della titolarità effettiva.</p> <p>Sul punto, il CNDCEC nell'ambito delle " <i>Linee Guida per la valutazione del rischio, adeguata verifica della clientela, conservazione dei documenti</i> ", emanate nel mese di maggio 2019, ritiene opportuno applicare il predetto criterio individuato per le società di capitali.</p> <p>In sintesi, il CNDCEC specifica che, i titolari effettivi nelle società di persone possono essere individuati nei soggetti che alternativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - hanno conferito nel capitale importi superiori al 25% del capitale sottoscritto oppure nei casi di ripartizione di utili in modalità non proporzionali ai conferimenti (indipendentemente dalla quota conferita), hanno diritto ad una parte degli utili o perdite in misura superiore al 25% (indipendentemente, nelle sas, dalla qualifica di soci accomandanti o accomandatari); - hanno l'amministrazione disgiuntiva, congiuntiva, mista nonché la rappresentanza legale della società, qualora non vi siano soggetti che abbiano effettuato conferimenti abbiano diritto alla ripartizione degli utili superiori alle predette soglie.
--------------------------	--

LA COMPILAZIONE DEI RIGHI RU150 E RU151

Nel modello Redditi SP/SC il rigo RU 150 è esposto come segue.

	Anno 2020	Anno 2021	Anno 2022
	1	2	3
Codice fiscale	5		
Nome	6		
Cognome	7		
Data di nascita	8 giorno mese anno 9		
Codice Stato estero di nascita	9		
DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)			
Codice comune	C.a.p.	Tipologia (via, piazza, ecc.)	
10	11	12	
Indirizzo	Numero civico	Frazione	
13	14	15	
RESIDENZA ANAGRAFICA ESTERA			
Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea		Località di residenza
16	17		18
Indirizzo	19		
DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)			
Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea		Località di domicilio
20	21		22
Indirizzo	23		

Nel modello Redditi PF il rigo RU 150 è esposto come segue.

DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)			
10	Codice comune	11	C.a.p.
		12	Tipologia (via, piazza, ecc.)
13	Indirizzo		Frazione
		14	Numero civico
DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)			
20	Codice Stato estero	21	Stato federato, provincia, contea
		22	Località di domicilio
	Indirizzo		
	23		

RU150 Titolare effettivo

Per ogni titolare effettivo persona fisica, a rigo RU150, vanno indicati i seguenti dati.

CAMPO	DESCRIZIONE
1 - 3	Periodi d'imposta 2020/2021/2022 per i quali si è beneficiato del credito d'imposta. Tale indicazione non è prevista nel Modello Redditi 2023 PF.
5	Codice fiscale titolare effettivo. Tale indicazione non è prevista nel Modello Redditi 2023 PF.
6 - 9	Nome, cognome, data di nascita, codice Stato estero di nascita del titolare effettivo. Tale campo va compilato dai soggetti non residenti privi di codice fiscale.
10 - 15	Domicilio anagrafico in Italia, se diverso dalla residenza anagrafica.
16 - 23	Residenza anagrafica estera e/o domicilio anagrafico estero se diverso dalla residenza anagrafica all'estero.

Fatto salvo i soggetti non residenti, per i titolari di ditte individuali il rigo RU150 non dovrà essere compilato.

Fatto salvo i soggetti non residenti, per i titolari effettivi di società di persone e/o società di capitali il rigo RU150 riporterà l'anno per il quale si è beneficiato del credito d'imposta e il codice fiscale dei titolari effettivi.

Di seguito un esempio grafico.

Ipotizzando che la società sia partecipata dai seguenti 3 soci:

- Bianchi Francesco (partecipazione 60%), residente a Gallarate, Corso Buenos Aires, n. 180;
- Verdi Mirco (partecipazione 30%), residente a Milano, Piazzale Cadorna, n. 5;
- Rossi Giacomo (partecipazione 10%), residente a Milano, Via Monte Napoleone, n. 10,

i titolari effettivi vengono individuati nei soci Bianchi e Verdi.

Il quadro RU del Modello Redditi 2023 SC va così compilato (a tal fine vanno utilizzati 2 moduli).

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	Invest. in beni strument. 2022		L	3				
	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 9.000,00	² ,00	^{B2} ,00	^{C2} ,00	^{D2} ,00	^{E2} ,00	³ 9.000,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24				3.000,00			
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconti)	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 6.000,00	

Investimenti diversi allegati A e B				
RU140	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta)			
	Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw	Investimenti allegato A
	¹ 150.000,00	² ,00	³ ,00	⁴ ,00
	Investimenti primo gruppo allegato A	Investimenti secondo gruppo allegato A	Investimenti terzo gruppo allegato A	Investimenti allegato B
	^{4A} ,00	^{4B} ,00	^{4C} ,00	⁵ ,00

		Anno 2020	Anno 2021	Anno 2022	
		¹	²	³ X	
RU150	Titolare effettivo	Codice fiscale		Nome	
		⁵ BNCFNC79M09F205G		⁶	
		Cognome		Data di nascita	
		⁷		⁸ giorno	⁹ mese
				anno	
				Codice Stato estero di nascita	
				⁹	
		DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)			
		Codice comune		C.a.p.	
		¹⁰	¹¹	¹² Tipologia (via, piazza, ecc.)	
		Indirizzo		Numero civico	Frazione
		¹³	¹⁴	¹⁵	
		RESIDENZA ANAGRAFICA ESTERA			
		Codice Stato estero		Stato federato, provincia, contea	
		¹⁶	¹⁷	¹⁸ Località di residenza	
Indirizzo					
¹⁹					
DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)					
Codice Stato estero		Stato federato, provincia, contea			
²⁰	²¹	²² Località di domicilio			
Indirizzo					
²³					

		Anno 2020	Anno 2021	Anno 2022
		1	2	3 X
Codice fiscale	Nome			
5 VRDMRC77D06D969X	6			
Cognome	Data di nascita		Codice Stato estero di nascita	
7	8 giorno mese anno		9	
DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)				
Codice comune	C.a.p.	Tipologia (via, piazza, ecc.)		
10	11	12		
Indirizzo		Numero civico	Frazione	
13		14	15	
RESIDENZA ANAGRAFICA ESTERA				
Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea		Località di residenza	
16	17		18	
Indirizzo				
19				
DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)				
Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea		Località di domicilio	
20	21		22	
Indirizzo				
23				

RU150 Titolare effettivo

Si ricorda che i soggetti che nel 2020 hanno effettuato investimenti ai sensi della Legge 160/2019 (Finanziaria 2020), i cui crediti d'imposta sono identificati dai seguenti codici:

- H4 - Investimenti in beni materiali "generici" (diversi da quelli ricompresi nelle Tabelle A e B, Legge 232/2016) con codice tributo 6932;
- 2H - Investimenti in beni materiali "Industria 4.0" (Tabella A, Legge 232/2016) con codice tributo 6933;
- 3H - Investimenti in beni immateriali "Industria 4.0" (Tabella B, Legge 232/2016) con codice tributo 6934,

non sono interessati alla compilazione del rigo RU150 del Modello Redditi 2023.

Nel Modello Redditi 2023 il rigo RU151 è così sottoesposto.

RU151 Cumulo	Codice credito	Anno
	1 L3	2 2022
Descrizione ulteriore sovvenzione		
3 Contributo Sabatini-ter ex art. 2, DL n. 69/2013		

Al fine di verificare il rispetto del principio del divieto di doppio finanziamento, il soggetto beneficiario dei predetti crediti (F7, L1, L3, 2L, 3L) che ha usufruito di un'ulteriore sovvenzione con riferimento ai medesimi costi che hanno concorso alla determinazione del credito, deve compilare il nuovo rigo RU151. In particolare, sono richieste le seguenti informazioni.

CAMPO	DESCRIZIONE
1	Codice credito d'imposta (F7 / L1 / L3 / 2L / 3L).
2	Anno di riferimento (2020 / 2021 / 2022) nel quale i benefici sono stati cumulati.
3	Descrizione dell'ulteriore sovvenzione fruita.

Le prossime scadenze



25 settembre 2023

ELENCHI INTRASTAT

Termine entro cui presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, oltre alle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

30 settembre 2023

REDDITI 2023 – SOGGETTI NON TITOLARI DI PARTITA IVA

I soggetti non titolari di partita Iva, che hanno scelto di rateizzare le imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi, devono effettuare i relativi versamenti.

MODELLO 730

Termine di presentazione del modello 730 precompilato all'Agenzia delle Entrate.

COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Termine entro cui inviare la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva relativi al 2° trimestre 2023.

RIMBORSO IVA ESTERA

Termine per presentare la richiesta di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di altro Stato Europeo assolta sugli acquisti.

IMPOSTA DI REGISTRO

Termine entro cui versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi e alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

IMPOSTA DI BOLLO

Termine per versare l'imposta di bollo relativa al 1° trimestre 2023 di importo inferiore a € 250. Termine di versamento dell'imposta di bollo relativa al 2° trimestre 2023.

SPESE SANITARIE

Termine per inviare al Sistema tessera sanitaria i dati relativi alle spese sanitarie sostenute nel 1° semestre 2023.

BONUS ENERGETICI

Termine per utilizzare i crediti del 3° trimestre 2022 nonché, dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2022 per le imprese energivore/non energivore/gasivore/non gasivore.

CRIPTO-VALUTE

Termine per versare l'imposta sostitutiva delle cripto-attività.

ASSEGNAZIONE/CESSIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Termine entro cui le società possono assegnare o cedere ai soci beni immobili, diversi da quelli strumentali, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, applicando disposizioni agevolate.

LITI PENDENTI

Termine per presentare la domanda e il pagamento degli importi dovuti in unica soluzione o della 1ª rata se gli importi dovuti superano € 1.000 (art. 1, c. 186 L. 197/2022).

RAVVEDIMENTO SPECIALE

Termine per la rimozione della violazione e pagamento dell'importo dovuto in unica soluzione o della 1° rata.

2 ottobre 2023

MODELLO 730 PRECOMPILATO

Ultimo giorno utile per presentare all'Agenzia delle Entrate direttamente tramite l'applicazione web.

16 ottobre 2023

VERSAMENTO RITENUTE

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

REDDITI 2023

I contribuenti titolari di partita Iva che hanno scelto di rateizzare le imposte e i contributi dovuti devono versare la relativa rata comprensiva degli interessi.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine ultimo per i contribuenti mensili per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.
