



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

**Numero 8 del 26 aprile 2023**

## Focus settimanale:

- **Proroga di due mesi per la domanda di rottamazione dei ruoli**
- **L'invio del modello TR per il primo trimestre 2023**
- **Immobili esteri – il trattamento IVA dei servizi – seconda parte**
- **Prospetto capitale e riserve nel modello Redditi SC**
- **Crediti inesistenti e non spettanti: il diverso regime sanzionatorio**

*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Flash di stampa



3

## L'Agenzia interpreta



5

## Il Giudice ha sentenziato



8

In breve .....	9
Proroga di due mesi per la domanda di rottamazione dei ruoli .....	9
L'invio del modello TR per il primo trimestre 2023 .....	11
L'Approfondimento .....	13
Immobili esteri – il trattamento IVA dei servizi – seconda parte .....	13
L'Approfondimento .....	22
Prospetto capitale e riserve nel modello Redditi SC .....	22
L'Approfondimento .....	33
Crediti inesistenti e non spettanti: il diverso regime sanzionatorio .....	33

## Flash di stampa



Utilizzo allungato  
dei crediti da bonus  
edilizi

IL SOLE 24 ORE  
17.04.2023

La legge di conversione del decreto Aiuti-quater (D.L. 176/2022) consente a cessionari e fornitori che hanno acquisito gli sconti in fattura di optare per l'utilizzo del credito su un arco temporale più lungo, rispetto alla versione originaria della detrazione.

Credito d'imposta  
per la spesa  
energetica

IL SOLE 24 ORE  
17.04.2023

Con il decreto bollette il credito d'imposta per la spesa energetica delle imprese è disponibile fino al 30.06.2023 anche se il valore degli aiuti si riduce per i diversi tipi di aziende (energivore e non, gasivore e non) mentre i requisiti di accesso restano gli stessi:

- per l'elettricità, nel primo trimestre 2023 un incremento del costo per kWh superiore al 30% rispetto allo stesso trimestre 2019;
- per il gas, un prezzo medio di riferimento del Mercato infragionaliero (Mi-Gas) salito di oltre il 30% rispetto allo stesso periodo 2019.

Bonus investimenti

IL SOLE 24 ORE  
17.04.2023

Nel modello Redditi 2023 sono stati introdotti i righi RU150 e RU151 dove nel primo è necessario indicare i dati relativi ai titolari effettivi dei fondi nell'ambito dei "bonus investimenti" del triennio 2020-2022, individuati con le regole previste dalla normativa antiriciclaggio mentre nel quadro RU151, invece, devono essere indicate le informazioni per verificare il rispetto del divieto di "doppio finanziamento".

Tregua fiscale e  
procedure  
concorsuali

IL SOLE 24 ORE  
18.04.2023

Le sanatorie e le definizioni agevolate introdotte dalla legge di Bilancio 2023 possono applicarsi a tutti gli istituti deflattivi, con la sola condizione che la procedura concorsuale rispetti le condizioni per l'accesso alla definizione agevolata, in quanto in caso contrario vi sarebbe ingiustificata disparità di trattamento tra i contribuenti.

---

<b>Definizione liti pendenti</b>	IL SOLE 24 ORE 18.04.2023	La legge di Bilancio 2023 non consente, in caso di procedure concorsuali, di beneficiare della prededucibilità per le somme oggetto di definizione agevolata delle controversie pendenti, a differenza della rottamazione-quater, ovvero mantengono la graduazione concorsuale.
<b>Dichiarazioni sostitutive per lo sconto in fattura</b>	IL SOLE 24 ORE 18.04.2023	L'Unione nazionale delle industrie delle costruzioni metalliche dell'involucro e dei serramenti ha pubblicato un fac-simile di dichiarazione sostitutiva per lo sconto in fattura per le attività in edilizia libera, che rappresenta la definizione di un accordo vincolante, come prescritto dal decreto Cessioni (D.L. 11/2023).
<b>Deduzioni per il costo del lavoro nella dichiarazione Irap 2023</b>	ITALIA OGGI 19.04.2023	In seguito alle novità introdotte dal D.L. 73/2022, la sezione I del quadro IS della dichiarazione Irap 2023 si presenta, per la prima volta, nella versione semplificata.
<b>Controlli dichiarazioni precompilate 2023</b>	ITALIA OGGI 20.04.2023	La protezione totale dai controlli documentali dell'Agenzia delle Entrate, prevista in caso di accettazione del modello precompilato 2023 senza modifiche, scatta anche quando la presentazione è effettuata tramite professionisti e CAF. Se invece l'invio con modifiche avvenga tramite professionisti e CAF, saranno controllati tutti gli oneri deducibili o detraibili esposti nel modello, ad eccezione delle spese sanitarie, per le quali le verifiche si devono limitare ai documenti "aggiunti" rispetto a quelli già indicati nel precompilato.

---

## L'Agenzia interpreta



Delega precompilata con videochiamata	PROVVEDIMENTO N. 1300859 DEL 17.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha modificato il provvedimento 16.05.2023, n. 173217, che riguarda l'utilizzo dei servizi online dell'Agenzia delle Entrate da parte dei rappresentanti legali e delle persone di fiducia.
Premi di risultato da enti che erogano servizi pubblici	INTERPELLO N. 296 DEL 14.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che gode dell'imposta sostitutiva dell'Irpef al 5%, sui premi erogati nel 2023 ai dipendenti, anche la società a partecipazione pubblica, se i parametri di misurazione del risultato incrementale riportati nell'accordo sindacale aziendale siano coerenti con il dettato normativo.
Neutralità fusioni di società non residenti	INTERPELLO N. 294 DEL 14.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito affermato che la neutralità fiscale delle operazioni di fusione si applica anche se a metterle in atto sono società non residenti in Italia né all'interno dell'Unione europea, con conseguente differimento d'imposta riguardo agli effetti prodotti in Italia.
Piattaforma telematica per lo spalma crediti dei bonus edilizi	PROVVEDIMENTO N. 132123/2023	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha definito le modalità per poter fruire in 10 rate annuali dei crediti residui derivanti dalla cessione o dallo sconto in fattura dei bonus edilizi.
730 precompilato e delega digitale	PROVVEDIMENTO N. 131884/2023	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha definito il calendario del modello 730 precompilato. Il modello sarà consultabile dal 2.05.2023 e può essere inviato a partire dal 11.05.2023.
Lettere di compliance per aiuti di Stato 2019	PROVVEDIMENTO N. 133949/2023	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha reso di aver inviato molte lettere di compliance per la mancata registrazione degli aiuti di Stato e degli aiuti in regime de minimis nei registri Rna, Sian e Sipa, essendo stati indicati in

		dichiarazione dei redditi, per il periodo d'imposta 2019. L'Agenzia delle Entrate invita quindi i contribuenti a regolarizzare la posizione presentando una dichiarazione integrativa e beneficiando del ravvedimento speciale.
Conciliazioni agevolata delle liti pendenti	CIRCOLARE N. 9/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alla conciliazione agevolata, estesa alle controversie tributarie pendenti al 15.02.2023.
Cessione e/o sconto in fatture per detrazioni	PROVVEDIMENTO N. 132123/2023	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha chiarito che dal 02.05.2023, il fornitore o il cessionario delle detrazioni superbonus, per l'abbattimento delle barriere architettoniche (75%) e sismabonus potrà optare per spalmare la detrazione in 10 anni.
Imposta di bollo su istanza per ospitare terzi nell'alloggio	INTERPELLO N. 298 DEL 18.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che l'inquilino di una casa popolare che inoltra l'istanza per ospitare terzi nell'alloggio sconta l'imposta di bollo, anche sul decreto di accoglimento.
Rimborso Iva pagata in Italia sulle vendite a distanza	INTERPELLO N. 299 DEL 18.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che l'Iva indebitamente pagata in Italia sulle vendite a distanza imponibili in un altro Paese Ue può essere chiesta a rimborso dopo la definizione della pretesa avanzata da tale Paese.
Irregolarità in tema di aiuti di Stato	PROVVEDIMENTO N. 133949/2023	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento direttoriale ha affrontato il tema della promozione dell'adempimento spontaneo da parte dei beneficiari di aiuti di Stato e di aiuti in regime "de minimis" per i quali è stata rifiutata l'iscrizione nei registri RNA, SIAN e SIPA per aver indicato nei modelli Redditi, IRAP e 770 - periodo d'imposta 2019 - dati non coerenti con la relativa disciplina agevolativa.
Bonus edilizi e attestazione Soa	CIRCOLARE N. 10/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha fornito alcuni chiarimenti in merito ai bonus edilizi e tra questi, è stato precisato che

---

l'importo dei lavori da conteggiare nel limite di 516.000 euro, che fa scattare l'obbligo di Soa, deve essere ritenuto al netto dell'Iva.

---

Crediti d'imposta  
scaduti

INTERPELLO  
N. 297  
DEL 18.04.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha sancito che nel 2023 non è più possibile utilizzare in compensazione crediti d'imposta scaduti nel 2022, neanche tramite il ravvedimento operoso per la mancata presentazione, nell'anno 2022, del mod. F24 a zero, contenente la compensazione con debiti scaduti nel 2022.

---

## Il Giudice ha sentenziato



Cessione crediti pro-soluto

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 2229/2022

La Cassazione ha stabilito che la cessione di un credito pro-soluto determina un componente negativo di reddito che va inquadrato nell'ambito delle perdite su crediti e non delle minusvalenze patrimoniali.

Responsabilità penale degli amministratori

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 13319/2022

La Cassazione ha sancito che gli atti che riguardano la società hanno natura dichiarativa e non costitutiva. Per questo motivo, il rapporto di amministrazione, di natura contrattuale, nasce con la sola accettazione della nomina, la quale può essere anche tacita e non dipende in sé dall'adempimento degli oneri pubblicitari previsti dall'art. 2383, c. 4 c.c.

Nuovi documenti nel processo tributario

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 6772/2023

La Cassazione ha chiarito che nel processo tributario sono ammessi nuovi documenti anche nel giudizio d'appello senza alcun limite.

Evasione fiscale e poteri del giudice penale

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 16333/2023

La Cassazione ha sancito che, se riesce a motivare le ragioni della scelta, il giudice penale può discostarsi da quanto stabilito in sede di accertamento con adesione.

Sequestro del conto dell'imprenditore

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 16576/2023

La Cassazione ha stabilito che anche se la confisca era stata disposta per equivalente, si applica il sequestro sul conto in banca dell'imprenditore accusato di frode fiscale.

Ricarica veicoli elettrici ai fini Iva costituisce cessione di beni

CORTE DI GIUSTIZIA  
EUROPEA  
C-282/22

La Corte di giustizia europea ha chiarito che la prestazione complessa di ricarica dei veicoli elettrici (messa a disposizione dei dispositivi di ricarica, fornitura del flusso di energia elettrica, assistenza tecnica necessaria) va ritenuta una cessione di beni ai fini Iva.



## In breve

### Proroga di due mesi per la domanda di rottamazione dei ruoli

---

Con un comunicato stampa di venerdì 21 aprile 2023 il Ministero dell'Economia e delle finanze, ha annunciato che mediante un prossimo intervento normativo, il termine di presentazione della domanda di rottamazione dei ruoli verrà posticipato dal 30 aprile al 30 giugno.

Non è ancora chiaro in quale provvedimento verrà inserita la modifica, se mediante emendamento posto in sede di conversione del DL 34/2023 oppure tramite un apposito decreto legge.

Verranno posticipati, di conseguenza anche i seguenti termini:

- il termine per comunicare la liquidazione delle somme al contribuente (adempimento a cura dell'Agente della riscossione) slitta dal 30 giugno al 30 settembre;
- il termine di pagamento di tutte le somme o della prima rata slitta dal 31 luglio al 31 ottobre.

Questa è una proroga opportuna, in quanto a seguito dei vari disguidi che si sono verificati in questi giorni, relativamente all'invio telematico delle domande di rottamazione dei ruoli.

Si ricorda che la rottamazione dei ruoli ex L. 197/2022 risulta più favorevole delle precedenti considerato che oltre alle sanzioni e agli interessi di mora, sono cancellati tutti gli interessi compresi nei carichi nonché gli aggi di riscossione.

Sono annullati gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo e gli aggi per l'intero, a differenza delle versioni precedenti, in cui erano abbattuti i soli interessi di mora e gli aggi corrispondenti alle somme abbattute.

Vi rientrano i carichi consegnati all'Agente della riscossione dal 2000 al 30 giugno 2022, anche se derivanti da accertamenti esecutivi o da avvisi di addebito INPS.

Per quanto riguarda le Casse di previdenza private, solo i ruoli delle Casse che entro il 31 gennaio hanno deliberato in questo senso, come ad esempio la Cassa forense e la Cassa dei ragionieri possono beneficiare della rottamazione.

Chiunque può fruire del servizio, anche se non è in possesso della identità digitale, inclusi gli intermediari abilitati per conoscere la posizione dei loro assistiti.

La domanda può tuttavia essere presentata solo dal contribuente, non quindi dall'intermediario abilitato mediante Entratel.

Bisogna necessariamente usare l'applicativo telematico messo a disposizione sul sito, non essendo possibile inviare la domanda a mezzo PEC.

La domanda va presentata quando anche la rottamazione non abbia costi, si pensi ai ruoli relativi a sole sanzioni o interessi.

Anche coloro i quali hanno fatto domanda per le precedenti rottamazioni possono beneficiarne, sebbene siano decaduti o non abbiano pagato nessuna rata. Occorre comunque presentare la domanda in questa ipotesi.

## L'invio del modello TR per il primo trimestre 2023

---

Il termine entro cui trasmettere il modello TR per chiedere a rimborso o utilizzare il credito Iva relativo al primo trimestre 2023 in compensazione, scade il 02.05.2023. Come precisato dalla C.M. n.195/99, nel caso in cui l'istanza sia trasmessa entro i termini ma venga scartata, si considera comunque tempestiva l'istanza ritrasmessa entro i 5 giorni successivi alla data indicata nella comunicazione ricevuta che spiega il motivo dello scarto.

Il contribuente ha diritto a ricevere il rimborso del credito Iva trimestrale, ai sensi dell'articolo 38-bis comma 2 del DPR 633/72, se:

- L'importo del credito supera € 2.582,28;
- Rientra in una di queste categorie:
  1. Esercizio in via esclusiva o prevalente di attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette a imposta con aliquota media, maggiorata del 10% (art. 3 comma 6 del DL 250/95) inferiore a quella mediamente applicata agli acquisti e alle importazioni;
  2. Effettuazione nel trimestre di operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9, nonché di altre operazioni non imponibili indicate nel rigo TA30, per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nello stesso periodo;
  3. Effettuazione di acquisti e importazioni di beni ammortizzabili per un importo superiore ai 2/3 dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi beni e servizi imponibili IVA (in questo caso viene rimborsato la sola imposta assoluta sugli acquisti);
  4. Operatori non residenti che si sono identificati direttamente in Italia ai sensi dell'art. 35-ter o che abbiano formalmente nominato un rappresentante fiscale nello Stato;
  5. Effettuazione, nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato e per un importo superiore al 50% dell'ammontare di tutte le operazioni, di prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali, prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni di servizi accessorie ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione ovvero prestazioni di servizi di cui all'art. 19 comma 3, lett. a-bis) del DPR 633/72.

I contribuenti che soddisfano gli stessi requisiti possono, alternativamente al rimborso, utilizzare il credito Iva per compensare tramite modello F24 altri tributi, contributi e premi.

In entrambi i casi, sia quindi che il contribuente intenda utilizzare il credito in compensazione sia che intenda chiedere l'importo a rimborso, è necessario compilare e inviare il modello TR approvato dall'Agenzia delle Entrate con il provvedimento n. 144055/2020. L'invio può essere fatto direttamente dal soggetto passivo o tramite l'ausilio di un intermediario abilitato ai sensi dell'art. 3 commi 2-bis e 3 del DPR 322/98.

Il modello e le relative istruzioni sono stati recentemente aggiornati lo scorso 14.03.2023 per tre aspetti:

- la sostituzione dell'informativa sul trattamento dei dati personali ai sensi degli artt. 13 e 14 del regolamento UE 679/2016;
- per considerare le riduzioni delle percentuali di compensazione per gli animali vivi della specie bovina e suina (visto il mancato rinnovo delle disposizioni vigenti fino al 31.12.2022) sono stati modificati i quadri TA e TB;
- il codice 3 presente nella "Tabella generale dei codici di carica" è stato modificato in "Curatore fallimentare/curatore della liquidazione giudiziale".

A partire dal 01.04.2023 è necessario utilizzare la versione del modello aggiornata anche se fino al 02.05 è comunque possibile avvalersi della versione precedente. La nuova versione del software per la compilazione e il controllo è stata invece aggiornata il 31.03.2023.

# L'Approfondimento

## Immobili esteri – il trattamento IVA dei servizi – seconda parte

---

### PREMESSA

Riprendiamo l'analisi del trattamento IVA dei servizi sugli immobili esteri.

Dopo aver riepilogato le principali fonti normative in ambito comunitario e nazionale e dopo aver individuato il luogo di imposizione ai fini IVA dei servizi sui beni immobili, aver trattato della definizione di beni immobili fissata dal Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011, così come modificato dal Regolamento UE n. 1042/2013, ed aver iniziato ad analizzare i servizi aventi un “**nesso sufficiente diretto**” con i beni immobili, di cui all'art. 31-bis del Regolamento UE n. 282/2011, di seguito:

- ci soffermeremo sui servizi “**erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene**”;
- forniremo una serie di esemplificazioni finalizzate ad una migliore comprensione di quanto esaminato.

### SERVIZI AVENTI PER OGGETTO L'ALTERAZIONE FISICA O GIURIDICA DEL BENE IMMOBILE

Rileviamo, anzitutto, che per:

- “**alterazione fisica**” si deve intendere una trasformazione/modifica, anche di lieve entità (si pensi anche alla semplice pulizia delle facciate), ovvero un qualsiasi atto/lavoro che impedisce il deperimento del bene (è il caso del restauro conservativo);
- “**alterazione giuridica**” si deve far riferimento ad una modifica giuridica del bene immobile, si pensi ad esempio al trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale, inclusi anche tutti servizi legali o notarili necessari alla realizzazione di detta operazione.

Per queste ragioni rientrano all'interno di queste definizioni i seguenti servizi, elencati nel paragrafo 2 dell'art. 31-bis del Regolamento UE n. 282/2011:

- l'elaborazione di planimetrie per un fabbricato (o sue parti) destinato a un particolare lotto di terreno. Sul punto si precisa che non ha alcuna rilevanza la circostanza che il fabbricato sia stato già costruito o meno;

- il servizio di sorveglianza o sicurezza prestato nel luogo dove è ubicato l'immobile. Si pensi ad esempio ai servizi di vigilanza notturna;
- l'edificazione di un fabbricato sul suolo, compresi i lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o sue parti;
- l'edificazione di strutture permanenti sul suolo, compresi i lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti, quali: condotte del gas, e dell'acqua, condotte fognarie, etc.;
- le opere agricole ed in particolare i servizi agricoli di dissodamento, semina, irrigazione e concimazione;
- il rilevamento e la valutazione del rischio e dell'integrità dei beni immobili. Si pensi ad esempio alle perizie statiche;
- la valutazione di beni immobili, anche a fini assicurativi, finalizzata a fissare il valore di un immobile a garanzia di un prestito o per stimare eventuali rischi e danni nell'ambito di controversie;
- la locazione finanziaria (*leasing*) o la locazione di beni immobili, diversi da quelli finalizzati ai servizi pubblicitari, compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile a uso esclusivo del destinatario;
- il servizio di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga. Si pensi ad esempio ai campi di vacanza o a terreni attrezzati per il campeggio, incluso il diritto di soggiornare in un luogo determinato risultante dalla conversione di diritti di uso a tempo parziale e di diritti affini;
- la cessione o il trasferimento di diritti (licenze) per l'utilizzo di un immobile o di una sua parte. Si faccia riferimento, ad esempio, alla concessione dei diritti di pesca e di caccia o all'accesso a sale d'attesa negli aeroporti, ovvero all'uso di strutture sottoposte a pedaggio (ponti e gallerie);
- i lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di edifici o loro parti. All'interno di questa categoria sono ricompresi i servizi di pulizia, la posa in opera di piastrelle, carta da parati e parquet.
- i lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili;
- i servizi di installazione o di montaggio di macchinari o attrezzature che, dopo esser stati installati o montati possano essere considerati beni immobili;

- i servizi di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature che possano essere considerati beni immobili;
- la gestione immobiliare diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari, che si sostanzia nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario;
- i servizi di intermediazione nella vendita, nella locazione finanziaria o nella locazione di beni immobili e nella costituzione o nel trasferimento di determinati diritti su beni immobili o di diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali), diversi dalle attività di intermediazione di cui al paragrafo 3, lett. d);
- i servizi legali relativi al trasferimento di proprietà di beni immobili, alla costituzione o al trasferimento di determinati diritti sui beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali). Si pensi in tal senso alle pratiche notarili o alla stesura di contratti di compravendita aventi per oggetto la proprietà di beni immobili. Il tutto anche nel caso in cui la sottostante operazione che dà luogo all'alterazione giuridica della proprietà non viene portata a termine.

### **SERVIZI CHE NON PRESENTANO UN NESSO SUFFICIENTEMENTE DIRETTO CON I BENI IMMOBILI**

Come stabilito dal paragrafo 3 dell'art. 31-bis del Regolamento UE n. 282/2011 i seguenti servizi non presentano un nesso sufficientemente diretto con i beni immobili:

- l'elaborazione di planimetrie per fabbricati o loro parti che non sono destinate a uno specifico lotto di terreno. Trattasi di quei casi in cui i servizi in questione sono troppo generici e non sono direttamente correlati a un bene immobile, anche se in fase di costruzione;
- il magazzinaggio o lo stoccaggio di merci all'interno di un bene immobile, nel caso in cui al destinatario non sia stata assegnata ad uso esclusivo nessuna parte specifica dell'immobile o di parte di esso;
- la prestazione di servizi pubblicitari, anche nel caso in cui comportino l'utilizzo di beni immobili;
- l'intermediazione nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga. Si pensi ad esempio ai campi di vacanza o ai terreni attrezzati per il campeggio, nell'ipotesi in cui l'intermediario agisce in nome e per conto di un'altra persona;

- la messa a disposizione di stand in fiere o luoghi espositivi, compresi i servizi finalizzati a consentire l'esposizione di prodotti, quali: la progettazione dello stand, il trasporto e il magazzinaggio dei prodotti, la fornitura di macchinari, la posa di cavi, l'assicurazione e la pubblicità;
- l'installazione o il montaggio, la manutenzione e la riparazione, l'ispezione e il controllo di macchinari o attrezzature che in alcun modo siano o diventino parti del bene immobile;
- la gestione di portafogli di investimenti immobiliari. Si pensi in tal senso ai servizi forniti dalle società di gestione del risparmio;
- i servizi legali in materia di contratti, incluse le consulenze generiche su clausole di contratti per il trasferimento di beni immobili, le consulenze per eseguire un siffatto contratto o dimostrarne l'esistenza, qualora le stesse non risultino connesse con il trasferimento della proprietà del bene immobile.

#### **MESSA A DISPOSIZIONE DI ATTREZZATURE PER LA REALIZZAZIONE DI LAVORI SU BENI IMMOBILI**

Ad integrazione dei servizi di cui sopra evidenziamo che il seguente art. 31-ter del Regolamento UE n. 282/2011 prevede che ***“Qualora siano messe a disposizione di un destinatario attrezzature per la realizzazione di lavori su beni immobili, tale operazione costituisce una prestazione di servizi relativi a beni immobili soltanto se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori.***

***Se insieme alle attrezzature è messo a disposizione del destinatario personale sufficiente per l'esecuzione dei lavori, si presume che il prestatore abbia assunto tale responsabilità. La presunzione che il prestatore abbia la responsabilità dell'esecuzione dei lavori può essere confutata con qualsiasi pertinente mezzo di fatto o di diritto”.***

#### **CASI PRATICI**

Al fine di una migliore comprensione della tematica in esame riportiamo i seguenti casi pratici, che riassumono quanto visto finora.



## ESEMPIO 1

Ipotizziamo che ad un architetto italiano vengano commissionati due progetti, da un soggetto passivo tedesco (identificato ai fini IVA anche in Spagna):

- il primo riguarda la progettazione di nuovo punto vendita a Madrid, all'interno di un edificio situato a Calle de Serrano;
- il secondo attiene alla predisposizione di alcuni rendering per dei punti vendita. Punti vendita per i quali deve ancora essere definita l'esatta collocazione, posto che gli stessi saranno ubicati nei principali svincoli autostradali spagnoli.

Ebbene, nonostante la presenza di un unico soggetto prestatore del servizio e di un solo committente avremo che:

- il primo progetto sarà assoggettato a IVA spagnola, dato che l'immobile è senza alcun dubbio situato in Spagna;
- il secondo progetto sarà assoggettato a IVA tedesca. Ciò perché al momento non risulta possibile definire con esattezza il fabbricato, l'edificio o l'area a cui è destinato il servizio professionale dell'architetto.

A tal riguardo si fa presente che con il documento di prassi n. 29/E/2011 l'Ufficio aveva precisato che:

***“esulano dall’ambito applicativo della disposizione anzidetta, invece, la progettazione non riferita ad immobili specificamente individuati, e i servizi di consulenza e assistenza tecnica o legale che non afferiscono direttamente alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti a un dato immobile”.***

## ESEMPIO 2

Supponiamo che una società spagnola conceda l'utilizzo a titolo oneroso di uno stabile (di cui è proprietaria), situato a Madrid in Calle Gran Vía, a una società italiana operante nel settore del turismo, che vuole ospitare una riunione dei propri agenti.

Oltre all'utilizzo dello stabile, la società spagnola fornisce servizi accessori, quali pulizia, servizio audio, fornitura di proiettori, etc., funzionali all'utilizzo dello stabile.

In una situazione di tal genere, come chiarito dal principio di diritto n. 2/E/2018, relativo all'applicazione dell'art. 7-quater del DPR n. 633/1972, ai servizi su beni immobili ubicati in

Italia si deve applicare l'art. 31-bis del Regolamento UE n. 282/2011 “**se dall'esame delle circostanze del caso specifico emerge che:**

- **la concessione in uso degli immobili è essenziale e indispensabile per la prestazione del servizio e**
- **i servizi pattuiti sono ancillari alla concessione in uso degli immobili, anche in relazione al loro valore economico”.**

Per questi motivi l'operazione risulta imponibile ai fini IVA in Spagna.

### ESEMPIO 3

Ipotizziamo che una società, operante in tutto il SEE<sup>1</sup>, debba installare per conto di un'altra società degli impianti di videosorveglianza.

Evidenziamo, anzitutto, che in base alla vigente normativa l'installazione di questa tipologia di impianti rientra nella disciplina speciale solo se il sistema di sicurezza:

- diventa “**parte integrante**” del fabbricato e in mancanza dello stesso il fabbricato è considerato “**incompleto**”. A titolo esemplificativo si pensi ad un penitenziario o ad un museo;
- è installato permanentemente nel fabbricato e non può essere rimosso senza distruggere o alterare funzionalmente il fabbricato.

Per questi motivi, se sono verificate queste condizioni il servizio di installazione è considerato “**servizio su beni immobili**”, a prescindere dalla circostanza che la prestazione integri o meno una cessione di beni (con installazione) ai fini IVA.

### ESEMPIO 4

Supponiamo che una società svolga alcuni lavori di manutenzione e tele-manutenzione su un macchinario installato all'interno di uno stabilimento di produzione di un'industria petrolchimica.

Il macchinario, installato all'interno del capannone è stato montato “**adattando**” lo stabilimento. Pertanto, lo stesso può essere considerato “**bene immobile**”.

---

<sup>1</sup> SEE è acronimo di Spazio Economico Europeo.

Come precisato dal documento di prassi n. 37/E/2011, risulta palese che in questi casi “**non sia possibile separare il bene mobile dall’immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità del bene stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbano essere effettuati antieconomici interventi di adattamento.**”

Per queste ragioni, i servizi di manutenzione, riparazione, controllo e ispezione sono considerati relativi al bene immobile, a prescindere dalla circostanza che richiedano la presenza in loco di personale specializzato, ovvero di “**telecontrollo**” a distanza.

Trattasi, infatti, di servizi che:

- hanno per oggetto opere di “**alterazione fisica**” (potenzialmente anche non significative) di un bene immobile;
- non necessariamente alterano le condizioni fisiche del bene immobile, ma che, comunque, servono a mantenerlo in ordinaria efficienza.

Ebbene, alla luce di quanto detto il servizio risulterà imponibile nello Stato in cui è ubicato il macchinario e ciò a prescindere dal luogo di stabilimento del committente.

#### **ESEMPIO 5**

Ipotizziamo che una società olandese, operante nel marketing venga incaricata da un soggetto passivo francese per realizzare una grafica da applicare sulla facciata di un palazzo veneziano.

Palazzo veneziano, oggetto di riqualificazione e destinato in seguito alla vendita, previo frazionamento in più unità abitative.

Il servizio in questione non rientra tra i servizi su beni immobili, perché è qualificabile come una “**prestazione pubblicitaria**”.

Per queste ragioni, l’operazione risulterà imponibile ai fini IVA in Francia.

#### **ESEMPIO 6**

Ad un commercialista italiano viene commissionata da un altro soggetto IVA italiano, intenzionato ad acquistare una sede secondaria (già identificata) a Parigi, una consulenza

in merito al trattamento fiscale applicabile in Francia all'ammortamento e al leasing su beni immobili.

La consulenza in questione, pur essendo correlata al possesso di un immobile definito e ubicato in uno Stato UE non rientra tra i servizi relativi al trasferimento del diritto di proprietà o alla costituzione o al trasferimento di diritti (anche reali) su un determinato immobile (o una sua porzione).

Detta consulenza è richiesta, infatti, al solo scopo di conoscere gli eventuali vantaggi fiscali legati al leasing immobiliare, piuttosto che all'ammortamento su beni immobili, ma che nulla hanno a che fare con la compravendita immobiliare.

Pertanto, il servizio risulta imponibile ai fini IVA in Italia.

#### ESEMPIO 7

Una società spagnola che opera nel settore della logistica integrata (magazzinaggio di merce, servizi distributivi, etc.) offre a 2 società italiane (Jolly e Roger) i propri servizi di stoccaggio e magazzinaggio della merce di proprietà dei soggetti italiani.

Alla società Jolly, oltre ai servizi di magazzino, custodia, carico e scarico della merce, riserva una parte del proprio stabilimento di Barcellona.

La società Jolly produce dei particolari lampadari dal design esclusivo e gli spazi oggetto di locazione sono delineati e messi a esclusiva disposizione di questa società.

Alla società Roger non vengono, invece, destinati spazi specifici all'interno degli stabilimenti della società spagnola, ma vengono garantiti servizi di stoccaggio e carico-scarico analoghi a quelli offerti alla società Jolly.

Ebbene, il fatto di mettere a disposizione della società Jolly appositi spazi dello stabilimento di Barcellona costituisce una condizione per la quale trova applicazione la normativa IVA sui servizi per i beni immobili.

Per casi di tal genere, le note esplicative sulle norme dell'Unione Europea in materia di IVA (2.4.9.2., § 190) hanno, infatti, chiarito che ***“affinché si possa considerare il magazzinaggio come relativo a beni immobili, è necessario che una parte specifica del bene immobile in cui sono immagazzinate le merci sia destinata all'uso esclusivo del destinatario (vale a dire, lo spazio in cui le merci sono immagazzinate è***

***identificato, noto al destinatario e assegnato in via esclusiva alle sue esigenze per tutta la durata del contratto”.***

#### **ESEMPIO 8**

Una società italiana operava per conto di un soggetto privato italiano, quale intermediario per la compravendita di un complesso immobiliare di lusso presso il rinomato centro termale di Outariz in Spagna.

Il contratto tra i due soggetti prevedeva sia un compenso fisso, che una percentuale in caso di compravendita.

La compravendita non è andata a buon fine e il privato si è rivolto a soggetti terzi.

Ebbene, ai fini della fatturazione del compenso fisso previsto contrattualmente, l'intermediario è tenuto a considerare che ***“l'art. 31 bis, § 2, lett p), è d'applicazione anche quando, alla fine, non ha luogo la vendita, la locazione finanziaria, la locazione, la costituzione o il trasferimento di determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili”.***

Per questi motivi, dovendosi applicare la normativa IVA, di cui all'art. 47 della Direttiva 2006/112/CE, il servizio in questione risulta imponibile in Spagna.

# L'Approfondimento

## Prospetto capitale e riserve nel modello Redditi SC

---

### PREMESSA

Come ogni anno le società di capitali sono tenute alla compilazione del “*prospetto del capitale e delle riserve*” contenuto nel quadro RS del modello “REDDITI SC 2023” che ha scopo di monitoraggio della struttura del patrimonio netto, così come riclassificato agli effetti fiscali.

Come negli scorsi anni il prospetto si compone di 4 colonne nelle quali inserire il valore iniziale, gli incrementi, i decrementi e il valore finale delle singole voci esposte nei righe da RS130 a RS142.

In pratica la compilazione serve a fornire informativa in merito alle variazioni intervenute al patrimonio netto rispetto all'esercizio precedente, partendo di dati civilistici e riclassificandoli secondo un criterio fiscale.

### IL QUADRO NORMATIVO CIVILISTICO E FISCALE

È noto come le voci che, dal punto di vista civilistico, interessano “*prospetto del capitale e delle riserve*” sono quelle che compongono il patrimonio netto, vale a dire:

- ✓ apporti a titolo di conferimento da parte soci (compresi quelli effettuati a titolo definitivo, senza obbligo di restituzione);
- ✓ saldi di rivalutazione monetaria (c.d. “riserve di capitale”);
- ✓ utili di esercizio accantonati;
- ✓ imputazioni dirette a riserva di plusvalori latenti (c.d. “utili e riserve di utili”).

Evidentemente la classificazione di dette voci deve trovare riscontro con la descrizione delle medesime contenuta nella Nota Integrativa del bilancio d'esercizio, nella sezione dedicata al Patrimonio netto.

Vero però anche che le risultanze civilistiche non trovano simmetrica comparazione rispetto al trattamento fiscale riservato alle medesime poste.

Non a caso, a partire dal modello redditi 2018 ogni anno, è stato inserito un apposito rigo al fine di distinguere l'anno di conseguimento degli utili e, di conseguenza, individuare il trattamento fiscale ad esso relativo.

Sul punto è bene ricordare che la tassazione della distribuzione delle riserve di utili, nel corso del tempo, è stata modificata ogniqualvolta è stata ridotta la tassazione IRES.

Pro-memoria si riporta schematicamente l'escursus normativo che ha portato alla tassazione secca del 26% riferita agli utili conseguiti a partire dal 2019.

TIPOLOGIA		ANNO 2007	ANNI 2008-2016	ANNO 2017	ANNO 2018
SOCIO	PARTECIP.				
PF non imprenditore	Qualificata	Dividendi imponibili per il <b>40%</b>	Dividendi imponibili per il <b>49,72%</b>	Dividendi imponibili al <b>58,14%</b>	Dividendi assoggettati a ritenuta d'imposta del <b>26%</b>
	Non qualificata	Ritenuta d'imposta del <b>12,5%</b>	Fino al 2011 ritenuta d'imposta del <b>12,50%</b>	Dividendi assoggettati a ritenuta d'imposta del <b>26%</b>	
			Dal 2012 al 30/06/14 ritenuta d'imposta del <b>20%</b>		
			Dal 01/07/14 Ritenuta d'imposta del <b>26%</b>		
Imprese individuali e Società di persone	-	Dividendi imponibili per il <b>40%</b>	Dividendi imponibili per il <b>49,72%</b>	Dividendi imponibili per il <b>58,14%</b>	
Società di capitali e soggetti IRES	-	Dividendi imponibili per il <b>5%</b>			
Società residenti in 'paradisi fiscali' (salvo interpello)	-	Dividendi imponibili per il <b>100%</b>			

Si rammenta altresì che al fine di poter fruire dell'imponibilità ridotta per gli utili realizzati fino al 2017, le società dovevano adottare una delibera assembleare che prevedeva la distribuzione delle riserve di utili entro il 31/12/2022. In un primo momento l'Agenzia delle Entrate richiedeva anche il pagamento entro il 2022; successivamente, anche a seguito di una interrogazione parlamentare, l'Agenzia ha rettificato il suo pensiero. Pertanto, è fondamentale che la delibera fosse assunta entro il 2022; il pagamento dei dividendi può avvenire anche successivamente.

Ecco che il prospetto in commento continueremo a trovarlo all'interno delle dichiarazioni dei prossimi anni al fine di indicare i decrementi delle riserve a seguito del pagamento.

## IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE RISERVE DI CAPITALE

La disciplina fiscale relativa alla distribuzione ai soci delle riserve di capitali si sostanzia in un procedimento che, oltre a diminuire di pari importo il costo della partecipazione societaria fiscalmente riconosciuto in capo al socio, determina un reddito imponibile per l'eventuale eccedenza ricevuta dal socio rispetto al costo fiscalmente riconosciuto (cfr. commi 5 e 7, articolo 47, TUIR).

In particolare:

SOGG.	TIPO PARTECIP.	DESCRIZIONE
Persona fisica non imprenditore	Qualificata	L'eccedenza ricevuta rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione è tassata in maniera simile a un reddito di capitale: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 40%, nell'ipotesi di utili realizzati sino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007;</li> <li>• 49,72%, se realizzati in periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2007 e fino al 31.12.2016;</li> <li>• 58,14% se realizzati nel periodo d'imposta 2017;</li> <li>• dal 2018 e per quelli degli anni precedenti, ma la cui delibera di distribuzione sarà adottata dal 2023, la tassazione sarà la medesima delle partecipazioni non qualificate</li> </ul>
	Non qualificata	La differenza tra l'ammontare percepito (o il valore normale dei beni assegnati) e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione è assoggettato a <b>tassazione alla fonte</b> (articolo 27, comma 1, D.P.R. n. 600/73), del 26%
Soggetto esercente attività d'impresa	-	L'eccedenza ricevuta rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione è assimilata a un componente positivo di reddito di impresa che, ai sensi dell'articolo 86, comma 5-bis, del TUIR, non costituisce per il percipiente un dividendo, bensì una plusvalenza patrimoniale in relazione alla quale, in presenza dei requisiti di cui all'articolo 87 del TUIR, è soggetta alla disciplina della <i>participation exemption</i>

Sul punto è giusto precisare che i soggetti che, nel corso del 2020, hanno effettuato la rivalutazione dei beni d'impresa ai sensi dell'art. 110 DL 104/2020, ed hanno di



conseguenza costituito una riserva di rivalutazione, dovranno evidentemente inserirne i valori nel prospetto in questione.

Per completezza d'informazione si ricorda che:

- ✓ il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 10%;
- ✓ la riserva di rivalutazione, se non affrancata, è in sospensione d'imposta; di conseguenza questa verrà tassata in capo ai soci solo in caso di distribuzione;
- ✓ in caso di utilizzo di tale riserva a copertura perdite, questa dovrà essere reintegrata.

## **PRESUNZIONI FISCALI IN MATERIA DI DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI UTILI E DI CAPITALE**

La disciplina fiscale, come accennato, pone altresì delle presunzioni in materia di distribuzione ai soci di elementi del patrimonio netto.

Nel dettaglio:

RIF NORMATIVO	CONTENUTO
<b>Art. 47, co.1, TUIR</b>	Le riserve di utili sono distribuite prima di quelle di capitale
<b>Art. 47, co.6, TUIR</b>	Tale presunzione opera quando viene deliberata la riduzione volontaria del capitale sociale, con restituzione dei conferimenti esuberanti ai soci, nel caso in cui parte del capitale sociale risulti formato mediante precedenti aumenti gratuiti con l'utilizzo di riserve di utili
<b>Art. 1, D.M. 02.04.08</b>	Sono prioritariamente distribuite le riserve di utili prodotti sono al 31.12.2007 rispetto a quelli prodotti successivamente
<b>Art. 115, co.5 TUIR</b>	Presunzione operante quando la società che delibera gli utili abbia optato per il regime di trasparenza di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR.

Rispetto alla presunzione ex art. 47 comma 1, del TUIR occorre evidenziare che questa opera a prescindere dalla volontà fiscale manifestata dai soci nella delibera assembleare e prevede una tassazione dei valori generalmente in capo ai soci sulla base di quanto previsto per la tassazione degli utili.

Sul punto va tuttavia sottolineato che:



- ✓ la successiva distribuzione di una riserva di utili, in questo contesto, non è tassata in capo ai soci, in quanto fiscalmente “riqualificata” come riserva di capitale;
- ✓ la presunzione non opera con riferimento alle riserve di utili in sospensione d’imposta ed a quelle non disponibili dal punto di vista civilistico.

La presunzione ex art.47, co.6 TUIR, dispone testualmente che *“nel caso in cui il capitale sociale risulti formato in parte mediante imputazione di riserve di utili (per effetto di precedenti operazioni di aumento a titolo gratuito), ove si proceda alla sua riduzione volontaria, si considera prioritariamente erogata ai soci la parte di capitale sociale che risultava formata da utili, anziché da conferimenti”*, di conseguenza:

- ✓ non trova applicazione la presunzione di cui al punto precedente (ex articolo 47, comma 1, TUIR), a prescindere dalla presenza di riserve distribuibili di utili nel patrimonio netto dell’impresa;
- ✓ la presunzione di cui al comma 6, trova ragionevole applicazione anche nel caso in cui gli utili previamente imputati a capitale siano in sospensione d’imposta;
- ✓ devono essere utilizzate previamente quelle che comportano la minor tassazione in capo al socio, quindi quelle ante 2008, anche se indisponibili.

## **ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE**

Come abbiamo avuto modo di accennare poc’anzi, i dati richiesti nei righe intestati alle riserve, vanno forniti raggruppando le poste iscritte in bilancio, per gruppi omogenei in base al profilo fiscale.

Ciò significa che le poste iscritte in bilancio in modalità separata, in ossequio al criterio civilistico, dovranno essere riportate per “masse” sulla base della loro natura fiscale e, per le voci aventi natura mista (composta da una parte di capitale ed una di utile) l’importo dovrà essere suddiviso nelle due componenti e successivamente riclassificato nelle corrispondenti righe del prospetto.

Nel modello redditi SC 2023 il prospetto in questione è suddiviso per righe e per colonne. Ad ogni riga corrisponde una tipologia di voce di cui si compone il Patrimonio Netto e, ad ogni colonna, le relative variazioni.

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136A	Riserve di utili prodotti fino al 2017	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136B	Riserve di utili prodotti fino al 2019	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

Come si può notare, il prospetto è collocato all'interno del quadro RS (e non più nel quadro RF) e risulta composto dai righe contenute nell'intervallo "RS130 – RS142".

Per ciò che riguarda i dati da riportare nelle colonne:

- ✓ colonna 1 "saldo iniziale": va indicato l'importo della voce richiesta, così come risultante dal bilancio dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce la dichiarazione;
- ✓ colonne 2 e 3 "incrementi" e "decrementi": vanno indicate le variazioni delle poste di Patrimonio netto intervenute nel corso dell'esercizio;
- ✓ colonna 4 "saldo finale": va indicato l'importo derivante dalla somma algebrica di colonna 1 più colonna 2 meno colonna tre. Tale saldo costituirà, chiaramente, il valore di partenza (colonna 1 "saldo iniziale") del prospetto della dichiarazione Modello Redditi 2024, relativo al periodo d'imposta 2022.

Per ciò che riguarda i righe:

- ✓ riga "RS130 capitale sociale": devono essere indicate:
  1. la consistenza iniziale (colonna 1);
  2. le variazioni dell'esercizio del capitale sociale sottoscritto (colonna 2 e 3), avendo cura di indicare separatamente la quota di capitale derivante dall'imputazione di utili di esercizio, da quelle di imputazione di riserve in sospensione di imposta (colonne da 5 in poi).

L'indicazione dettagliata della natura fiscale della posta sarà di assoluta rilevanza in sede di eventuale riduzione di capitale sociale tramite distribuzione ai soci; in quella sede la quota di capitale imputabile a dette poste manterrà:

- (a) natura di utili, ai fini fiscali, che costituiranno dividendi in capo ai soci;
- (b) natura di riserve in sospensione che verranno sottoposte a prelievo fiscale sia in capo ai soci, come dividendi, sia in capo alla società con variazione in aumento nel quadro RF del modello redditi SC.

In relazione a tale ultimo punto, appare opportuno ricordare che, in base al comma 6 dell'art.47 del Tuir, la riduzione si imputa, a partire dalla meno recente, alla parte dell'aumento complessivo di capitale derivante dai passaggi a capitale di riserve diverse da quelle di "capitale"; ciò non vale, come già precisato in precedenza, per le riserve di rivalutazione monetaria per le quali è disposta una apposita disciplina.

- ✓ riogo "RS131 riserve di capitale": accoglie i movimenti delle riserve aventi natura di capitale quali:
  - riserve costituite con le somme ricevute a titolo di sovrapprezzo azioni;
  - riserve costituite con versamenti operati dai soci a fondo perduto.

Dette riserve, se distribuite, sono fiscalmente neutre ai sensi del comma 5 dell'art.47 del Tuir.

- ✓ riogo "RS132 riserve ex art.170, co.3": devono essere indicati gli utili conseguiti dalle società di persone (non soggette ad Ires) prima della trasformazione in società di capitali (soggette ad Ires) ed iscritti in bilancio, dopo la trasformazione, in apposita riserva.

Trattandosi di utili già tassati in capo ai soci per trasparenza, ai sensi dell'art.5 del Tuir, in caso di distribuzione da parte della società trasformata, tali riserve non concorreranno a formare il reddito dei soci. Per dette riserve viene meno la presunzione di prioritaria distribuzione di utili disposta al comma 1 dell'art. 47 del Tuir, di cui si è detto in precedenza. Da considerare poi che, se dette riserve sono utilizzate per un aumento di capitale, in caso di successiva riduzione volontaria del capitale, con distribuzione ai soci, la relativa quota non costituirà reddito per i soci.

- ✓ riogo "RS133 riserve di utili da trasparenza": devono essere iscritte le riserve formate con utili realizzati in regime di trasparenza fiscale ex artt.115 e 116 del Tuir.

Come già precisato in precedenza tali riserve, in caso di distribuzione, non costituiranno materia imponibile per i soci, essendo già stati tassati in capo agli stessi proprio in ragione del regime di trasparenza.

Si considerano prioritariamente distribuite dette riserve, rispetto a quelle formate con utili realizzati non in regime di trasparenza, posto che l'assemblea dei soci non disponga diversamente.

- ✓ riogo "RS134 riserve di utili": accolgono i movimenti delle riserve formate con utili d'esercizio, le quali, se distribuite, rappresentano redditi di capitale.
- ✓ riogo "RS135 riserve di utili prodotti fino al 2007": in questo rigo si dovranno riportare, in via esclusiva, le riserve relative ad utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31/12/07 (art.1, co.3, del decreto MEF 2 aprile 2008) che, in caso di distribuzione, concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 40,00% del loro ammontare. Per come sono state concepite le istruzioni ministeriali, si può ritenere con certezza che, il rigo RF135 (come per i successivi rigi RF 136 136/A 136/B), rappresenti un "di cui" del precedente rigo RF134, nel quale sono annotate tutte le riserve di utili.
- ✓ riogo "RS136 riserve di utili prodotti fino al 2016": in colonna 1, va indicata la quota relativa all'ammontare delle riserve alimentate con utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016, ai sensi dell'art. 1, comma 5, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 26 maggio 2017 che, in caso di distribuzione, concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 49,72% del loro ammontare. In colonna 3 va indicato l'importo dei decrementi delle predette riserve verificatisi nel corso dell'esercizio, per effetto delle distribuzioni ovvero per effetto:
  - della copertura di perdite di bilancio,
  - dell'imputazione a capitale di tali riserve.

In colonna 4, va indicato l'importo risultante dalla somma algebrica degli importi indicati nei campi precedenti";

- ✓ riogo "RS136A riserve di utili prodotti fino al 2017": in questo va indicato l'ammontare delle riserve alimentate con utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 e fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, che, in caso di distribuzione, come precisato in precedenza, concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 58,14% del loro ammontare;
- ✓ riogo "RS136B riserve di utili prodotti fino al 2019": nel nuovo rigo vanno indicate le riserve di utili prodotti dall'esercizio fino all'esercizio in corso al 31/12/2019 riportando in particolare:
  - colonna 1: la quota relativa all'ammontare delle riserve alimentate con utili

prodotti fino all'esercizio in corso al 31/12/2019 rispetto le quali, in caso di distribuzioni deliberate entro il 31/12/2022 continua ad applicarsi la tassazione previgente;

- colonna 3: l'importo dei decrementi delle predette riserve verificatesi in corso d'anno per effetto di distribuzioni, ovvero di copertura perdite od anche imputazione a capitale;
  - colonna 4: l'importo risultante dalla somma algebrica degli importi indicati nei campi precedenti.
- ✓ riga "RS137, RS138 società di investimento immobiliare": questi righe devono essere compilati dalle società di investimento immobiliare quotate *c.d. SIIQ* (nonché a quelle non quotate *c.d. SIINQ*). Nello specifico:
- nel rigo RS137 devono essere evidenziate le consistenze iniziali ed i movimenti dell'esercizio relativi alle riserve formatesi con utili realizzati prima del regime esente SIIQ e SIINQ;
  - nel rigo RS138 devono essere evidenziate le consistenze iniziali ed i movimenti dell'esercizio relativi agli utili formati durante il regime esente SIIQ E SIINQ;
- ✓ rigo RS139 "Riserve di utili per contratti di locazione": va indicato l'ammontare delle riserve alimentate con utili formatesi durante la gestione esente di cui al regime delle SIIQ e delle SIINQ per la parte riferibile a contratti di locazione di immobili (art. 11 del decreto 7 settembre 2007, n. 174).
- Nella colonna 2, va indicata la parte dell'utile dell'esercizio precedente accantonata a riserva.
- Nella colonna 3, va indicato l'importo dei decrementi delle riserve di utili verificatisi nel corso dell'esercizio, per effetto di distribuzioni ovvero per effetto della copertura di perdite di bilancio nonché per effetto dell'imputazione a capitale di tali riserve.
- In colonna 4, va indicato l'importo risultante dalla somma algebrica degli importi indicati nei campi precedenti.
- ✓ riga "RS140 riserve in sospensione di imposta": accoglie le variazioni delle riserve che ai fini fiscali sono caratterizzate dal particolare regime di sospensione di imposta, in quanto derivanti da provvedimenti agevolativi.
- In tale rigo devono essere:
- comprese quelle rappresentanti saldi attivi di rivalutazione, con rilevanza fiscale, di beni dell'attivo in applicazione di leggi speciali;

- escluse quelle rappresentanti saldi attivi di rivalutazione, qualora la rivalutazione sia solo civilistica. In tal caso il saldo attivo si presenta come una riserva di utili non in sospensione d'imposta e quindi da indicare nel rigo RS134 (o anche nel rigo RS135 a seconda dell'origine). Un eventuale affrancamento della posta tramite il versamento dell'imposta sostitutiva (quale potrebbe essere quella del 2020) determinerà una riduzione del saldo delle riserve di cui al rigo RS130. In ogni caso, qualsiasi decremento di riserva che si è verificato nel corso dell'esercizio, dovrà essere indicato nel prospetto del capitale e delle riserve, a prescindere dalla loro natura; non rileva quindi se queste riduzioni siano state determinate da:
  - distribuzione ai soci;
  - copertura di perdite;
  - imputazione a capitale.

Inoltre, qualora vengano utilizzate le riserve in esame, sarà necessario indicare il corrispondente importo:

1. in colonna 2 rigo RS130 se l'utilizzo comporta la cessazione del regime di sospensione;
2. in colonna 10 rigo RS130 se l'utilizzo non comporta la cessazione del regime di sospensione.

✓ rigo "RS141 utile dell'esercizio e perdite": deve essere riportato il risultato del Conto economico dell'esercizio cui si riferisce la dichiarazione.

Nello specifico:

- in colonna 1 si indicherà la quota dell'utile dell'esercizio che è oggetto di distribuzione;
- in colonna 2, la quota accantonata a riserva;
- in colonna 3, la parte eventualmente destinata alla copertura di perdite di precedenti esercizi portate a nuovo;
- in colonna 4, va indicata la perdita dell'esercizio e le perdite dei precedenti esercizi portate a nuovo.

Ciò significa che, in caso di parziale distribuzione dell'utile conseguito e parziale accantonamento a riserva, sarà necessario compilare le colonne 1 e 2; la somma di tali due

colonne dovrà essere pari all'importo dell'utile emergente dal Conto economico del bilancio dell'esercizio.

- ✓ riga "RS142 utile dell'esercizio e perdite siiq": deve essere riportato il risultato (utile o perdita) del Conto economico dell'esercizio cui si riferisce la dichiarazione per la parte riferibile alla gestione esente di cui al regime speciale delle Siiq e delle Siinq.



# L'Approfondimento

## Crediti inesistenti e non spettanti: il diverso regime sanzionatorio

---

### PREMESSA

Nei primi sei mesi dell'anno gli Studi professionali sono impegnati nella compilazione delle dichiarazioni fiscali al fine della determinazione delle imposte dovute o dei crediti d'imposta. Il sistema informatico dell'Amministrazione finanziaria comprende una innumerevole mole di informazioni che permettono alla stessa di verificare la correttezza dei dati esposti dai contribuenti nelle dichiarazioni stesse.

A fronte di ciò, nell'ambito dell'attività accertativa dell'Agenzia delle entrate, può capitare di trovarsi di fronte ad atti di recupero o atti di accertamento che contestino l'utilizzo in compensazione di crediti d'imposta inesistenti o non spettanti. In passato, non vi era distinzione fra tali tipologie di crediti e le violazioni, previste per entrambe le fattispecie, erano le medesime. Con l'entrata in vigore del D.L. 185/2008, sono state "riviste" le sanzioni applicabili a dette categorie di crediti e previste dal D.lgs. 471/1997, il quale, all'articolo 13, commi 4 e 5, ora punisce diversamente i crediti illegittimamente compensati, a seconda che si tratti di credito non spettante o di credito inesistente. Sotto il profilo sanzionatorio, oltre alla sanzione amministrativa, può subentrare anche una sanzione di natura penale, a seconda dell'ammontare dell'imposta detratta o compensata, anche con riferimento ai documenti probatori o alla reale esistenza del fornitore.

In questo intervento, si approfondiscono le due tipologie di crediti, analizzando nel dettaglio le differenze applicative, i profili sanzionatori e gli effetti conseguenti su un caso pratico recentemente proposto all'Amministrazione finanziaria mediante proposizione di un interpello.

### CREDITI INESISTENTI E NON SPETTANTI: LE DIFFERENZE

Le due tipologie di crediti, sebbene simili tra loro, hanno delle caratteristiche distintive. Il credito inesistente sorge nel momento in cui manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/73, nonché 54-bis, D.P.R. 633/72. Ciò premesso, possiamo

affermare che un credito si definisce “inesistente” esclusivamente nel caso in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- difetto di uno o più elementi costitutivi del credito stesso (mancanza del presupposto soggettivo);
- non riscontrabilità della violazione attraverso le procedure di controllo automatizzato delle dichiarazioni.

Tale disposizione, introdotta con l'articolo 13, comma 5, D.lgs. 471/97, ha voluto circoscrivere l'applicazione della disciplina prevista per il credito inesistente esclusivamente a quelle ipotesi in cui il comportamento del contribuente non possa essere “intercettato” da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tale affermazione trova conferma nella Relazione illustrativa al D.L. 158/2015. In tale documento, infatti, si legge che devono essere escluse dall'ambito applicativo del c.d. credito inesistente *“tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente dai controlli operati dall'Amministrazione nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso”*.

Detto ciò, tali disposizioni sembrano aggravare le conseguenze sanzionatorie al comportamento doloso del contribuente che, in un'ottica fraudolenta, nasconde all'Amministrazione finanziaria compensazioni di crediti non rilevabili d'ufficio attraverso i controlli automatizzati. Di qui la nozione di credito inesistente.

Merita evidenziare che il credito inesistente può emergere da:

- uno specifico atto di recupero, a seguito di un controllo effettuato dall'Amministrazione finanziaria sulle eventuali dichiarazioni presentate dal contribuente o sulle omesse dichiarazioni;
- una eccedenza d'imposta esposta in dichiarazione e successivamente utilizzata in dichiarazione, accertabile solamente mediante accertamento analitico/induttivo.

Tuttavia, bisogna ricordare che il credito inesistente, così come definito dall'articolo 13, comma 5, D.lgs. 471/97, è diverso dal credito esistente ma utilizzato in misura superiore a quella spettante. Tale tipologia di credito “non spettante”, così come definito dal Legislatore, è quella parte di credito utilizzato in misura eccedente rispetto a quella disponibile, il cui utilizzo determina una violazione ai sensi del D.lgs. 471/1997. A titolo esemplificativo, si

deve qualificare come “non spettante” il credito impiegato in compensazione prima del *dies a quo* indicato dalla relativa disposizione legislativa (si pensi, ad esempio, all'utilizzo di un credito superiore a 5.000 euro prima del decorso dei 10 giorni dalla presentazione della dichiarazione) ovvero in misura eccedente il limite stabilito dalla legge. Tale tipologia di credito è identificabile, usualmente, mediante i controlli automatizzati delle dichiarazioni, applicabili d'ufficio.

## I PROFILI SANZIONATORI

Le differenze tra le due tipologie di crediti, inesistenti e non spettanti, rilevano anche dal punto di vista sanzionatorio. L'articolo 13, commi 4 e 5, D.lgs. 471/1997 prevede trattamenti sanzionatori differenti a seconda della tipologia di credito utilizzata. In particolare:

- l'utilizzo in compensazione di un credito inesistente per il pagamento di somme dovute sconta una sanzione dal 100 al 200 per cento della misura del credito stesso;
- nel caso di credito inesistente, non si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3 e 17, comma 2, D.lgs. 472/1997, ovvero è inapplicabile la riduzione delle sanzioni a 1/3 del minimo edittale prevista, ad esempio, nel caso di irrogazione di un atto di accertamento;
- il credito esistente ma utilizzato in misura superiore rispetto a quella spettante (c.d. credito non spettante) è accompagnato da una sanzione più leggera, pari al 30% del credito utilizzato.

Si ritiene doveroso ricordare che, nel corso di un incontro con la stampa specializzata del 28.01.2021, l'Agenzia delle entrate ha affermato che le controversie aventi a oggetto il recupero di un credito inesistente utilizzato in compensazione non possono essere definite con la conciliazione fuori udienza (c.d. conciliazione stragiudiziale) ai sensi dell'articolo 48, D.lgs. 546/1992. A tal scopo, si ricorda che la conciliazione stragiudiziale permette alle parti di usufruire di sanzioni ridotte al 50%, nel caso di risoluzione della controversia nel corso del primo grado di giudizio, o al 40%, nel caso in cui ci si trovasse nel corso del secondo grado di giudizio.

Sebbene la posizione dell'Agenzia fosse stata imprescindibile, merita evidenziare che la dottrina ha duramente criticato tale presa di posizione. Di fatto, è stato osservato che non vi è alcuna norma che precluda l'istituto della conciliazione giudiziale nei casi oggetto di

analisi. Nello specifico è stato sottolineato che, se da un lato il Legislatore ha inteso negare la possibilità di beneficiare della riduzione della sanzione a 1/3 nella fase amministrativa ove cioè il contribuente decida di prestare acquiescenza alla contestazione, dall'altro per la fase giudiziaria, che poggia su presupposti diversi e risponde ad altre finalità rispetto alla fase amministrativa, il Legislatore non ha introdotto alcuna specifica preclusione per la conciliazione in controversie concernenti i crediti di imposta inesistenti. Per tale motivo, la maggior parte della dottrina ritiene che non vi sia ragione per escludere l'istituto della conciliazione giudiziale alle ipotesi di indebita compensazione di crediti inesistenti.

Dal punto di vista penale, l'articolo 10-quater, D.lgs. 74/2000 disciplina il reato di indebita compensazione dei crediti d'imposta. Se, in passato, questa tipologia di reato veniva trattata nella stessa maniera a seconda si trattasse di credito inesistente o credito non spettante, ad oggi, con le modifiche operate dal D.L. 223/2006, il quale ha introdotto il nuovo articolo 10-quater, D.lgs. 74/2000, i profili sanzionatori delle due tipologie di credito sono differenti tra loro. In particolare:

- in presenza di una compensazione di un credito inesistente per un importo annuo superiore a 50.000 euro, si è punibili con una reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni;
- in presenza di una compensazione di un credito non spettante per un importo annuo superiore a 50.000 euro, si è punibili con una reclusione da 6 mesi a due anni.

In sostanza, il Legislatore ha diversificato profondamente, sotto il profilo sanzionatorio, la situazione dei "crediti non spettanti" da quella dei "crediti inesistenti". Di fatto, egli ha voluto sanzionare maggiormente la fattispecie di reato relativa all'inesistenza, in ragione del più grave vantaggio fiscale illecito che il contribuente pone in essere con la propria condotta. In particolare, con il comma 1 dell'articolo 10-quater, D.lgs. 74/2000, il Legislatore ha inteso tutelare il corretto versamento dei tributi, identificando il momento della rilevanza penale della condotta nella mera violazione della procedura di compensazione. Con il comma 2, invece, egli ha voluto tutelare l'interesse erariale alla corretta percezione dei tributi sanzionando penalmente le condotte volte a costruire artificialmente, in sede contabile/dichiarativa, i crediti da utilizzare indebitamente in compensazione. In altre parole, in tale ultima fattispecie, il Legislatore ha voluto punire in modo più gravoso l'illecito utilizzo di crediti che non presentano alcun legame con la realtà fiscale del contribuente.

Con riferimento al reato di cui all'articolo 10-quater, comma 2, D.lgs. 74/2000 (c.d. crediti inesistenti), il Legislatore ha inteso, inoltre, escludere tale fattispecie di reato dalla causa di non punibilità introdotta con l'articolo 13, D.lgs. 74/2000.

Ma facciamo chiarezza. L'articolo 13, D.lgs. 74/2000 introduce la causa di non punibilità per i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, D.lgs.74/2000. Attraverso la disciplina in esame, tali reati non sono punibili se, 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 procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle varie norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso. Coticché, ad esempio, nel caso in cui un contribuente si trovi ad aver utilizzato un credito in misura maggiore rispetto a quella concessa, il reato penale non è applicabile se il debito (ovvero la sanatoria del credito non spettante) viene estinto prima del dibattimento di primo grado.

## I TERMINI DI ACCERTAMENTO

Premesso che il reato collegato all'utilizzo di un credito inesistente è il più grave fra le fattispecie analizzate in questo intervento, il Legislatore ha inteso, appunto, prevedere un più ampio termine di decadenza per lo svolgimento delle attività di controllo da parte dell'Agenzia delle entrate. In particolare, data l'insidiosità della procedura, l'articolo 27, comma 16, D.L. 185/2008 prevede che, in caso di utilizzo di crediti inesistenti, al contribuente possa essere emanato un atto di recupero entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito in compensazione. I termini di decadenza, pertanto, iniziano a decorrere, non tanto dalla data di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui il credito è maturato, ma, piuttosto, dalla data di effettuazione dell'illegittima compensazione.

Tuttavia, nonostante il citato articolo 27, D.L. 185/2008, si riferisca espressamente ai soli crediti inesistenti, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 24093/2020 ha espressamente ritenuto che i più ampi termini di decadenza debbano trovare indistintamente applicazione con riferimento sia alle ipotesi di inesistenza sia a quelle di non spettanza. In altre parole, la Corte ha ribadito che la distinzione tra "crediti inesistenti" e "crediti non spettanti" è priva di fondamento logico-giuridico rispetto alla ratio dell'articolo 27, comma 16, D.L. 185/2008, la quale consisterebbe nel riconoscere sempre e comunque "*un margine di tempo adeguato*

*per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in 8 anni".*

Tale posizione è stata ampiamente criticata dalla dottrina la quale, sottolineando l'incoerenza della pronuncia della Corte di Cassazione, ha affermato che, se dal punto di vista civilistico/amministrativo (e, quindi, sanzionatorio), le due fattispecie vengono trattate come due entità distinte, non si capisce come, sotto il punto di vista accertativo, debbano essere considerate come un'unica entità.

### **LA RISOLUZIONE N. 36 DEL 05.08.2018**

Nel novero degli accertamenti effettuati dall'Amministrazione finanziaria, con riferimento ai crediti inesistenti, si segnala il seguente caso pratico, rinvenibile anche nella risoluzione n. 36 del 08.05.2018, Agenzia delle Entrate.

Nell'ambito di un accertamento effettuato su di un contribuente, relativo ad una illegittima detrazione di un credito IVA inesistente, già recuperato in ambito accertativo e sanzionato per illegittima detrazione e infedele dichiarazione, ai sensi degli articoli 6, comma 6 e 5, comma 4, D.lgs. 471/1997, l'appellante chiedeva se, nell'ipotesi prospettata, dovesse essere irrogata anche la sanzione prospettata dall'articolo 13, comma 5, D.lgs. 471/1997, relativa all'utilizzo in compensazione di un credito inesistente, da un minimo del 100 ad un massimo del 200 per cento dell'imposta illegittimamente compensata.

Premesso che la definizione di credito inesistente, come precedentemente citato, si riferisca espressamente a quella tipologia di credito non rilevabile dall'Amministrazione finanziaria attraverso i controlli automatizzati ma solamente mediante atti accertativi, con l'articolo 27, commi da 16 a 20, D.lgs. 185/2008 il Legislatore ha inteso contrastare il fenomeno dell'evasione da riscossione mediante indebite compensazioni introducendo specifiche misure in materia di utilizzo in compensazione di detti crediti inesistenti.

Come chiarito dalla relazione illustrativa al citato decreto, dette misure erano volte a colpire le ipotesi in cui *"dai riscontri sui dati contenuti nei modelli di pagamento unificato relativi alle compensazioni esposte" vi fossero "crediti d'imposta non esposti, come obbligatoriamente previsto, nelle dichiarazioni presentate, nonché relativi a periodi di formazione per i quali le dichiarazioni risultano omesse, o nei quali l'attività economica esercitata dai contribuenti risulta essere cessata"*. In tali ipotesi, la misura della sanzione è fissata in misura fissa tra il 100 e il 200 per cento dell'importo dei crediti utilizzati, salva l'applicazione della sanzione

più gravosa (pari al 200%) nel caso in cui fosse stato utilizzato in compensazione un credito inesistente di importo superiore a 50.000 euro.

Come specificato nella risoluzione n. 36, 08.05.2018, l'Agenzia delle entrate ha sottolineato che *“la sanzione introdotta all'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008 era, pertanto, diretta a colpire condotte fraudolente, da intendersi come quelle idonee a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, in quanto rilevabili solamente a seguito di un controllo del modello di versamento, nel presupposto che la condotta illecita si fosse realizzata mediante artifici o raggiri capaci di trarre in inganno, con la consapevolezza di tale idoneità (c.d. scientia fraudis)”*.

Assodato che il credito inesistente, proprio per la sua natura civilistica, non può essere rilevato mediante i controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/73 e 54-bis, D.P.R. 633/72 ma solamente attraverso le modalità di recupero dello stesso definite dall'articolo 1, comma 421, Legge 311/2004, ovvero tramite appositi atti di recupero, da detto quadro normativo emerge chiaramente la volontà di sanzionare il contribuente con sanzioni più gravi rispetto a quelle ordinariamente applicate, per esempio, per l'utilizzo in compensazione di un credito c.d. non spettante.

Merita evidenziare ancora una volta che il credito inesistente può emergere da:

- uno specifico atto di recupero, a seguito di un controllo effettuato dall'Amministrazione finanziaria sulle eventuali dichiarazioni presentate dal contribuente o sulle omesse dichiarazioni;
- una eccedenza d'imposta esposta in dichiarazione e successivamente utilizzata in dichiarazione, accertabile solamente mediante accertamento analitico.

Nel caso di specie, non essendoci uno specifico atto di recupero ma avendo subito un atto di accertamento, il contribuente si trova di fronte ad una eccedenza di imposta che è stata già rilevata e punita con le sanzioni previste per illegittima detrazione e infedele dichiarazione.

Come prospettato dall'appellante, verrebbe da pensare che l'utilizzo in compensazione di detto credito, già rilevato in sede accertativa, poteva scontare:

- la sanzione per utilizzo in compensazione di un credito inesistente, compresa da un minimo del 100 ad un massimo del 200 per cento dell'imposta compensata;



- la sanzione per infedele dichiarazione, ai sensi dell'articolo 5, comma 4, D.lgs. 471/1997, compresa da un minimo del 90 ad un massimo del 180 per cento della maggior imposta utilizzata;
- la sanzione per illegittima detrazione d'imposta, ai sensi dell'articolo 6, comma 6, D.lgs. 471/1997, pari al 90 per cento dell'ammontare della detrazione compiuta.

Tuttavia, come proposto dall'Amministrazione finanziaria, nel caso in cui l'imposta sia rilevata attraverso un atto di accertamento (ovvero provenga da un controllo su una dichiarazione dei redditi), trattasi di un caso di specie in cui vengono irrogate le sanzioni per:

- infedele dichiarazione, prevista dall'articolo 5, comma 4, D.lgs. 471/1997;
- illegittima detrazione, prevista dall'articolo 6, comma 6, D.lgs. 471/1997.

Tali sanzioni assorbono sia quella per omesso versamento del tributo sia quella per la compensazione di crediti inesistenti.

Nel caso in cui, invece, il credito sia contestato mediante atto di recupero, si applica la sanzione prevista per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti (articolo 13, comma 5, D.lgs. 471/1997), non potendo, l'Amministrazione finanziaria, esperire tale informazione dalle dichiarazioni presentate dal contribuente. In quest'ultimo caso, sembra potersi applicare anche la sanzione per illegittima detrazione.

Pertanto, alla luce delle considerazioni che precedono e con riferimento alla soluzione prospettata dall'Agenzia delle entrate, si ritiene che, nella fattispecie prospettata dall'appellante, *“non debba essere sanzionato, in aggiunta a quanto recuperato in ambito accertativo e sanzionato quale infedele dichiarazione ed illegittima detrazione, anche il successivo utilizzo in compensazione del credito inesistente”*. Quindi, nel caso di specie, il credito inesistente e accertato d'ufficio sulla base delle dichiarazioni presentate, quale eccedenza d'imposta illegittimamente detratta, è punibile con la doppia sanzione prevista per illegittima detrazione e infedele dichiarazione, nulla considerando la sanzione per compensazione di crediti inesistenti prevista dall'articolo 13, comma 5, la quale, se applicata, avrebbe l'effetto di punire la medesima violazione due volte.



## Le prossime scadenze



25 aprile 2023

### **ELENCHI INTRASTAT**

Termine per presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente. Entro lo stesso termine devono essere presentati anche gli elenchi relativi alle cessioni intracomunitarie del trimestre precedente.

30 aprile 2023

### **DICHIARAZIONE ANNUALE**

Termine per presentare la dichiarazione Iva relativa all'anno 2022.

### **REGIME OSS**

Termine per presentare la dichiarazione e la liquidazione dell'imposta in relazione al 1° trimestre 2023 (Prov. Ag. Entrate 25.06.2021).

### **REGIME IOSS**

Termine per presentare la dichiarazione Iva e versare l'Iva in relazione al mese precedente per i soggetti che hanno aderito al regime IOSS.

### **RIMBORSI**

Termine per presentare in via telematica, all'Ufficio competente, la domanda di rimborso, o utilizzo in compensazione, dell'imposta a credito relativa al 1° trimestre 2023, da parte dei soggetti di cui all'art. 38-bis, c. 2 D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

### **DEFINIZIONE AGEVOLATA**

Termine entro cui va presentata la domanda di adesione alla rottamazione-quater.

---

#### **DOCUMENTI INFORMATICI**

Termine di versamento telematico, mediante mod. F24, dell'imposta di bollo relativa alle fatture, agli atti, ai documenti e ai registri emessi o utilizzati nel 2022 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (D.M. 17.06.2014 - Ris. Ag. Entrate 2.12.2014, n. 106/E).

---

15 maggio 2023

#### **IMPOSTA DI BOLLO**

L'Agenzia delle Entrate comunica al contribuente, in modalità telematica, l'ammontare dell'imposta di bollo dovuta (D.M. 4.12.2020).

---

16 maggio 2023

#### **VERSAMENTO RITENUTE**

Termine per 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.

---

#### **IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

Termine ultimo concesso ai contribuenti mensili/trimestrali per operare la liquidazione relativa al trimestre precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

---

#### **INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti**

Termine per effettuare il versamento della 1<sup>a</sup> rata del contributo fisso minimo per il 2023.

---

#### **INAIL**

Termine per versare la seconda rata del premio di autoliquidazione 2022/2023.

---