

Edizione di giovedì 17 marzo 2016

AGEVOLAZIONI

[Arrivano i chiarimenti dell'Agenzia sul credito per attività di R&S](#)

di Alessandro Bonuzzi

REDDITO IMPRESA E IRAP

[L'imprenditore individuale estromette con il comportamento concludente](#)

di Fabrizio G. Poggiani

ADEMPIMENTI

[I contratti transitori non sono i contratti turistici](#)

di Leonardo Pietrobon

ACCERTAMENTO

[False fatture: non è sufficiente dimostrare l'avvenuto pagamento](#)

di Maurizio Tozzi

PENALE TRIBUTARIO

[La nozione di credito Iva non spettante](#)

di Davide De Giorgi

BUSINESS ENGLISH

[Capital letter: quando utilizzare la maiuscola in inglese](#)

di Stefano Maffei

AGEVOLAZIONI

Arrivano i chiarimenti dell'Agenzia sul credito per attività di R&S

di Alessandro Bonuzzi

Il **credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo** è fruibile in concomitanza con altre agevolazioni, salvo che le relative norme disciplinanti non dispongano diversamente. Pertanto, ad esempio, non vi è alcun divieto di cumulo del credito con il *bonus* investimenti ovvero con il *patent box*.

Lo ha chiarito la [**circolare n. 5/E**](#) di ieri con la quale l'Agenzia delle entrate fornisce le **linee guida** per la corretta interpretazione delle norme che regolano il credito, soffermandosi sui requisiti soggettivi e oggettivi per l'accesso, sulle relative modalità di determinazione e di utilizzo, sulla documentazione necessaria e, per l'appunto, sulla possibilità di cumulare l'agevolaione con altri *bonus*.

Trattasi di una misura volta a **incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo** introdotta nel 2013 dall'articolo 3 del D.L. 145/2013 che però ha trovato attuazione solo lo scorso anno, rinnovata dalla legge di Stabilità 2015, con l'emanazione del **D.M. 27 maggio 2015**.

La nuova versione del credito d'imposta si caratterizza per una più **rapida possibilità di fruizione** da parte dei beneficiari e per una **maggior semplificazione delle procedure**. Infatti, il *bonus* è ora concesso in **maniera automatica**, a seguito dell'effettuazione delle spese agevolate, senza che sia necessaria la presentazione di un'apposita istanza per via telematica.

I soggetti beneficiari

Il beneficio è riservato a **tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo**. A tal fine **non rilevano** natura giuridica, settore economico di appartenenza, regime contabile adottato e dimensioni.

Pertanto, rientrano nell'ambito soggettivo dell'agevolaione anche gli **enti non commerciali**, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata, i **consorzi** e le **reti d'impresa** strutturate come **reti-soggetto**. Le reti-contratto, infatti, sono prive di soggettività tributaria, per cui gli atti posti in essere in esecuzione del programma producono effetti direttamente in capo ai partecipanti.

Per le imprese solari, la finestra temporale di maturazione del **credito va dal 2015 fino al**

2019. Sul punto, la circolare osserva che la norma istitutiva del credito non pone alcuna condizione riguardante la data di inizio dell'attività; quindi, **possono beneficiare del bonus anche le imprese che hanno intrapreso l'attività a partire dal 2015.**

Ambito oggettivo

Le attività di ricerca e sviluppo agevolabili sono **specificatamente individuate** dal decreto attuativo in quelle relative:

- alla **ricerca fondamentale**. Ricadono in questa categoria i lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette;
- alla **ricerca industriale**. Sono classificabili in questa categoria la ricerca pianificata o le indagini critiche per acquisire nuova conoscenza da utilizzare nel mettere a punto nuovi prodotti e la creazione di sistemi complessi per la ricerca industriale;
- allo **sviluppo sperimentale**. Vi rientrano le attività di acquisizione e utilizzo di conoscenze scientifiche e tecnologiche al fine di produrre progetti per prodotti, processi o servizi nonché le attività di realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali.

Non sono considerate attività agevolabili, invece, le **modifiche ordinarie o periodiche** apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino **miglioramenti**.

Oltre alle attività di ricerca e sviluppo, il decreto attuativo individua in modo tassativo anche le **spese ammissibili** ai fini del calcolo del credito d'imposta. Esse sono classificate in **quattro tipologie**:

1. le spese per **personale altamente qualificato** impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
2. le spese per **strumenti a attrezzature di laboratorio**;
3. le spese per **contratti di ricerca** stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché quelli stipulati con altre imprese;
4. le spese per **competenze tecniche e privative industriali**.

Quest'ultima categoria, aggiunta dalla legge di Stabilità 2015, rende agevolabili anche i costi sostenuti per il personale **non altamente qualificato** impiegato nelle attività di ricerca eleggibili.

L'**imputazione** degli investimenti in ricerca e sviluppo ad uno dei periodi di imposta di vigenza dell'agevolazione (2015–2019) avviene secondo le regole generali di **competenza fiscale**,

previste **dall'articolo 109 del Tuir**. Tale criterio è applicabile anche ai soggetti che determinano il proprio reddito su base catastale o forfettaria, nonché alle imprese las *adopt*.

Al riguardo, la circolare precisa che **sono comunque agevolabili tutti gli investimenti effettuati durante il periodo di vigenza del beneficio, ancorché le relative attività di ricerca siano state avviate prima del periodo di applicazione dell'agevolazione e, quindi, per le imprese solari, prima del 2015.**

Utilizzo e rilevanza del credito d'imposta

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in **compensazione** ai sensi dell'articolo 17 D.Lgs. 241/1997 (cd. compensazione orizzontale) **a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello i cui costi sono stati sostenuti**. Pertanto, un'impresa solare che ha maturato un credito di imposta a fronte di investimenti ammissibili realizzati nell'esercizio 2015, poteva utilizzare il credito dal 1° gennaio 2016.

La circolare ricorda che per consentire la fruizione dell'agevolazione, con la **risoluzione n. 97/E/2015**, è stato istituito il **codice tributo "6857"**.

Inoltre, il documento di prassi in commento evidenzia che il credito **deve essere indicato nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta nel corso del quale il credito stesso è maturato**, nonché nel quadro RU dei modelli di dichiarazione relativi ai periodi di imposta successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo. Con riferimento all'Unico 2016 il relativo codice è **B9**.

Relativamente ai **limiti di utilizzo**, il credito:

- spetta fino a un importo massimo annuale di **5 milioni di euro** per ciascun beneficiario, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari ad **euro 30.000**. Al fine di assicurare il rispetto del limite è necessario che le compensazioni siano effettuate esclusivamente presentando il modello F24 attraverso Entratel o Fisconline;
- **non soggiace al limite di euro 250.000** di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007;
- **non soggiace al limite generale** di compensabilità dei crediti d'imposta pari a euro 700.000;
- **non soggiace al divieto di compensazione** applicabile in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo e scaduti di ammontare superiore a euro 1.500.

Per quanto riguarda, invece, la **rilevanza fiscale** del credito:

- esso **non concorre alla formazione della base imponibile Irpef/Ires**, né alla determinazione del **valore della produzione netta ai fini dell'Irap**;

- **esso non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'articolo 61 del Tuir;**
- **esso non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del Tuir.**

La circolare contiene una serie di **esempi di calcolo** dell'agevolazione. In questa sede è appena il caso di ricordare che, ai fini della determinazione del credito di imposta, è necessario preliminarmente quantificare la **“spesa incrementale complessiva”**. Essa è rappresentata dalla differenza positiva tra l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione e il valore **dell'investimento medio realizzato nei tre esercizi precedenti** a quello di prima applicazione dell'agevolazione.

Cumulo con altre agevolazione

In merito alla **cumulabilità del credito** con altre misure di favore, l'Ufficio fornisce importanti chiarimenti. A parere dell'Ufficio, infatti, dal decreto attuativo **“non può ricavarsi ... un divieto generalizzato di cumulo con altre misure agevolative non espressamente contemplate. Pertanto, il credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo deve ritenersi fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente”**.

Ne deriva che, ad esempio, i **costi ammissibili** al credito di imposta per ricerca e sviluppo rilevano per l'intero ammontare anche ai fini della determinazione del reddito agevolabile da **patent box**.

Infine, atteso che l'agevolazione in esame costituisce una misura di **carattere generale**, la stessa non rileva, né ai fini del calcolo degli aiuti c.d. **de minimis**, né ai fini del rispetto dei massimali previsti dalla “Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione” di cui alla Comunicazione del 27 giugno 2014.

REDDITO IMPRESA E IRAP

L'imprenditore individuale estromette con il comportamento concludente

di Fabrizio G. Poggiani

L'estromissione dell'immobile strumentale di proprietà dell'**imprenditore individuale** deve essere eseguita entro il prossimo 31 maggio 2016, ancorché gli effetti siano retroattivi dal 1° gennaio 2016, **con un semplice “comportamento concludente”**, ai sensi del comma 121, dell'art. 1, legge 208/2015 (Stabilità 2016).

Paradossalmente, e diversamente da quanto previsto per l'assegnazione e/o cessione dei beni ai soci, preclusa per gli immobili strumentali per destinazione, **l'estromissione agevolata per le imprese individuali, può riguardare, sia gli immobili strumentali “per natura”, sia gli immobili strumentali “per destinazione”**.

Non possono essere estromessi, al contrario, né gli immobili merce, né gli immobili patrimoniali ovvero quegli immobili che, sebbene appartenenti all'impresa individuale, non sono assolutamente strumentali.

Devono essere considerati immobili strumentali “per natura”, ai sensi del comma 2, dell'art. 43, DPR 917/1986 (TUIR) **anche gli immobili che, per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, sebbene non utilizzati o concessi in comodato e/o locazione**.

Pertanto, si devono considerare tali i fabbricati censiti nelle categorie “B”, “C”, “D” e “E”, nonché nella categoria “A/10”, a condizione che la destinazione a ufficio o studio risulti dal **titolo edilizio**, ottenuto eventualmente anche con una sanatoria.

Si considerano, invece, immobili strumentali “per destinazione” i terreni (risoluzione n. 7/1579/1982) e i fabbricati utilizzati in modo esclusivo per l'esercizio della propria attività d'impresa dal possessore.

Per tali immobili, **una volta verificato l'utilizzo esclusivo per l'esercizio dell'attività imprenditoriale**, non è necessario verificare la categoria catastale di appartenenza, in quanto quest'ultima non assume alcuna rilevanza per la detta qualificazione, con l'ulteriore conseguenza che la **strumentalità** è presente anche quando l'unità è censita in una categoria diversa dall’"A/10" (uffici), per esempio in “A/3”, ma è utilizzata come ufficio amministrativo

dell'impresa.

Non possono rientrare tra i beni agevolabili, gli immobili di civile abitazione, ossia quelli collocati nella categoria catastale “A”, con l'unica eccezione della categoria “A/10”, che rappresenta la categoria degli uffici, utilizzati “promiscuamente” per l'attività d'impresa e per le esigenze personali o familiari dell'imprenditore.

Con riferimento agli immobili acquisiti **“in leasing”**, l'agevolazione non spetta giacché l'imprenditore ha solo la detenzione del bene, mentre le disposizioni si riferiscono all'estromissione dei beni di proprietà o posseduti con altro diritto reale (risoluzione n. 188/E/2008).

Al contrario, rientrano nella categoria degli immobili strumentali per destinazione quelli che hanno *“come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali si da non essere idonei a produrre reddito di lavoro autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui sono inseriti”* (Cassazione, sentenza n. 6378/1991).

Pertanto, **l'immobile concesso in locazione a terzi non può essere qualificato come strumentale per destinazione**, giacché non si configura un utilizzo “esclusivo” per l'esercizio dell'impresa (Cassazione, sentenze n. 6256/1994 e 12386/2004).

Al contrario, l'immobile concesso in locazione a terzi ma **classato in una categoria “strumentale per natura” (“B”, “C”, “D” o “E” e “A/10”)** si ritiene debba essere qualificato strumentale (appunto, “per natura”), con la conseguenza che lo stesso può essere estromesso con le disposizioni agevolate in commento.

Le disposizioni richiamate non richiedono particolari **adempimenti**, con la conseguenza che, sulla base delle indicazioni già fornite dall'Agenzia delle Entrate, in concomitanza con le precedenti estromissioni (circolare n. 40/E/2002 § 1.3.5 e n. 39/E/2008 § 3), che si ritiene potranno essere confermate anche nei chiarimenti di prossima emanazione, **l'estromissione è sancita con il semplice “comportamento concludente”**.

Di conseguenza, al fine di esercitare la volontà all'esecuzione di un'operazione di estromissione agevolata, l'imprenditore individuale deve **“contabilizzare”** l'operazione, alternativamente, sul **libro giornale**, in presenza di una contabilità ordinaria, ovvero sul **registro dei cespiti ammortizzabili**, in presenza di una contabilità semplificata, o, ancora, sul **registro sostitutivo** di quest'ultimo, per i soggetti destinatari di ulteriori semplificazioni di natura contabile, **indicando l'esecuzione dell'operazione in apposito quadro collocato all'interno della dichiarazione dei redditi** (risoluzione 82/E/2009).

Si evidenzia, inoltre, che le disposizioni specifiche sull'estromissione agevolata richiamano le norme sull'assegnazione e sulla trasformazione in società semplice, con la conseguenza **che i soggetti interessati devono determinare il plusvalore dei beni oggetto di estromissione,**

determinare il carico d'imposta utilizzando la percentuale dell'8% di imposta sostitutiva ed eseguire il relativo versamento in due rate, di cui una pari al 60%, entro la data del 30 novembre 2016, e una pari al 40%, entro la data del 16 giugno 2017.

Con riferimento all'Iva, per la quale non sono state introdotte agevolazioni specifiche, si evidenzia che la stessa deve essere determinata seguendo la disciplina ordinaria e il versamento deve essere eseguito nei termini ordinari, tenendo presente le disposizioni di riferimento di cui al DPR 633/1972.

Si ricorda, infatti, che il n. 5, del comma 2, dell'art. 2, DPR 633/1972 dispone che **l'esclusione dell'immobile strumentale dal regime d'impresa configura un'operazione di "autoconsumo" rilevante ai fini della disciplina Iva**, anche in relazione, come detto, all'assenza di ulteriori e specifiche disposizioni agevolative.

ADEMPIMENTI

I contratti transitori non sono i contratti turistici

di Leonardo Pietrobon

A seguito dell'**abrogazione dell'articolo 26 della legge di equo canone**, la legge 431/98 ha introdotto una nuova disciplina delle **locazioni turistiche ad uso abitativo**. Nel nuovo regime le **locazioni a uso turistico**, al di là dell'obbligo della forma scritta – sancito dall'articolo 1, ultimo comma della richiamata legge 431/98 – **sono esentate dal rispetto delle disposizioni vincolanti** della legge, quanto alla **definizione del canone**, alla **durata**, al **recesso delle parti**, al **termine per la disdetta**, eccetera.

In particolare, mentre l'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 431/98 stabilisce che **le relative disposizioni non trovano applicazione rispetto “agli alloggi locati esclusivamente per finalità turistiche”**, il successivo articolo 5, comma 1, – dettato in tema di **contratti transitori** – dispone che **“il decreto ministeriale di cui al comma 2 dell'articolo 4 definisce le condizioni e le modalità per la stipula di contratti di locazione di natura transitoria anche di durata inferiore ai limiti previsti dalla presente legge, per soddisfare particolari esigenze delle parti”**.

Tale regime normativo ha avuto comunque un percorso abbastanza tortuoso. Infatti, **nel regime precedente** alla legge 431/98, le **locazioni turistiche a uso residenziale rientravano tra le locazioni transitorie** ed erano escluse, per effetto di quanto stabilito dall'articolo 26 comma 1 lettera a) della medesima legge, dall'ambito di applicazione della stessa, sicché erano ritenute **locazioni libere, quanto a canone e durata**. Tali locazioni erano caratterizzate da un **uso discontinuo**, da parte del conduttore, dell'immobile locato.

La giurisprudenza consolidatasi, nel regime della legge 392/78, aveva puntualizzato che **“i contratti concernenti appartamenti per la sola villeggiatura o per soggiorni saltuari, nei quali manchi una dimora continuativa e stabile, rientrano fra le locazioni stipulate per soddisfare esigenze abitative di natura transitoria, con conseguente inapplicabilità della legge 392/78, indipendentemente dalla durata del contratto, essendo la transitorietà riferita non a tale durata, bensì alla natura della esigenza abitativa”** (Cassazione 1° dicembre 1983, numero 7200). La giurisprudenza del passato aveva anche precisato che **“le esigenze di natura transitoria di cui all'articolo 26, legge 392/78 non si caratterizzano alla luce del mero dato obiettivo positivo dell'esaurimento nel breve periodo, bensì secondo il dato negativo della loro intrinseca non meritevolezza di tutela per l'obiettiva diversità dall'esigenza abitativa primaria, attesone il carattere meramente sussidiario o voluttuario. Tali esigenze sussidiarie ben possono protrarsi anche considerevolmente nel tempo ed essere soddisfacientemente appagate mediante la protracta disponibilità di un alloggio, con la conseguenza che non può legittimamente ritenersi incompatibile con la qualificazione di una locazione in termini di transitorietà, l'istituto della rinnovazione tacita del contratto ai sensi dell'articolo 1597 del Codice civile”** (Cassazione 7 luglio 1997, numero

6145).

Sulla base di tali considerazioni si può quindi affermare che le **locazioni transitorie sono ben diverse dalle locazioni turistiche.**

Con riferimento alla prima tipologia di contratti, si ricorda che l'articolo 5, L. 431/98, ammette la stipula di **contratti di locazione di natura transitoria** anche di durata **inferiore rispetto ai limiti** previsti dalla suddetta legge al fine di **soddisfare particolari esigenze delle parti** (comma 1), rinviando per la definizione di condizioni e modalità ad apposito decreto ministeriale.

Le regole generali per la stipula di detti contratti sono state quindi introdotte dal **decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti del 30 dicembre 2002**, il quale, all'articolo 3, specificamente prevede che:

1. i contratti di locazione di natura transitoria di cui all'articolo 5, comma 1, della L. 431/98, **hanno durata non inferiore ad un mese e non superiore a diciotto mesi** (comma 1, prima parte);
2. tali contratti sono stipulati per **soddisfare particolari esigenze dei proprietari e/o dei conduttori** per fattispecie – con particolare riferimento a quelle derivanti da mobilità lavorativa – da individuarsi nella contrattazione territoriale tra le organizzazioni sindacali della proprietà edilizia e dei conduttori maggiormente rappresentative (comma 1, seconda parte);
3. il **canone è liberamente determinato dalle parti ad eccezione** dei contratti di locazione di natura transitoria ricadenti in **undici aree metropolitane** (Roma, Milano, Venezia, Genova, Bologna, Firenze, Napoli, Torino, Bari, Palermo e Catania), nei comuni con esse confinanti e negli altri comuni capoluogo di provincia, in cui il **canone è stabilito dalle parti all'interno di valori minimi e massimi** definiti per fasce di oscillazione per le aree omogenee, come individuate per i contratti a canone amministrato ordinari (comma 2);
4. detti contratti devono prevedere una **specifica clausola che individui l'esigenza di transitorietà** del locatore e/o del conduttore – **da provare quest'ultima con apposita documentazione** da allegare al contratto – i quali dovranno confermare il permanere della stessa tramite lettera raccomandata da inviarsi prima della scadenza del termine stabilito nel contratto (comma 4);
5. in caso di **inadempimento** delle modalità di conferma delle esigenze transitorie stabilite nei tipi di contratto di cui al comma 6, ovvero nel caso in cui le esigenze di transitorietà vengano meno, i relativi **contratti sono ricondotti alla durata legale** (quattro anni con ordinaria proroga di analoga durata) (comma 5);
6. i contratti di locazione sono stipulati utilizzando esclusivamente i **tipi di contratto** allegati al citato decreto ministeriale (comma 7).

ACCERTAMENTO

False fatture: non è sufficiente dimostrare l'avvenuto pagamento

di Maurizio Tozzi

La sentenza n. **4335 del 4 marzo 2016** emessa dalla Corte di Cassazione torna sul delicato tema dell'utilizzo delle **false fatture**, analizzando soprattutto il relativo **onere probatorio** e ribadendo che sul fronte difensivo non è certamente sufficiente la mera dimostrazione dell'avvenuto **pagamento** della prestazione fatturata. Alla luce della giurisprudenza dominante può dirsi configurata un'operazione inesistente non solo in assenza (assoluta e incontestabile) dell'operazione riportata nella fattura, ma anche in tutti i casi in cui si riscontri divergenza tra la realtà economico-commerciale e la sua espressione documentale, ivi compresa l'ipotesi di **"inesistenza soggettiva"**, fattispecie che viene ad esistenza nel caso in cui – pur essendo i beni entrati nella disponibilità (ovvero i servizi ricevuti) del soggetto che utilizza le fatture – viene accertato che uno o entrambi i soggetti recati nei documenti contabili e individuati come parti della transazione commerciale non sono in realtà quelli **effettivamente coinvolti**.

Come evidenziato dalla Suprema Corte, non spetta al contribuente provare l'effettività dell'operazione, ma è **onere dell'Amministrazione finanziaria** dimostrare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stata posta in essere. In particolare, *"tale prova può ritenersi raggiunta se l'amministrazione fornisca validi elementi (...) che possono anche assumere la consistenza di attendibili indizi idonei ad integrare una presunzione semplice, per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazione anche solo parzialmente fittizie (...)"*.

Sarà poi onere dell'utilizzatore illustrare la **propria estraneità**, adempimento probatorio che paradossalmente è più semplice nel caso della contestazione della **falsa fatturazione oggettiva** rispetto alla **falsa fatturazione soggettiva**: nella prima ipotesi, infatti, il contribuente è chiamato a dimostrare che nei suoi confronti la prestazione fatturata è **stata realmente eseguita**, con dunque una prova oggettiva che si fonda su **fatti certi** illustrando, in maniera idonea, di aver realmente acquistato i prodotti e/o servizi per l'ottimale svolgimento della propria attività (in merito si veda anche la sentenza della Corte di Cassazione n. 17572 del 2009).

La prova difensiva deve essere **"concreta"**, **non essendo sufficiente** la dimostrazione del pagamento tracciato, potendo tranquillamente trattarsi di una prova preconstituita (Corte di Cassazione, sentenza n. 1134 del 2009, concetto ribadito anche nella sentenza in commento); invero, sarà necessario illustrare l'**effettivo impiego** dei prodotti e/o servizi acquistati.

La prova difensiva nell'ambito delle false fatture oggettive è importantissima: in tal modo, infatti, si riescono a contestare validamente i recuperi subiti sia ai fini delle imposte sui redditi

che ai fini IVA. L'approccio difensivo è del tutto diverso nel caso della falsa fatturazione soggettiva, laddove diviene fondamentale dimostrare **la propria inconsapevolezza e non conoscenza** della “diversità” del soggetto emittente: si tratta dunque di provare uno **stato soggettivo** di non facile dimostrazione, al limite della prova diabolica.

La problematica si pone esclusivamente in materia IVA, attese le modifiche normative del DL 16/12, che ormai riconoscono sempre la **deduzione ai fini reddituali del costo, se inerente** all'attività svolta. Esplicativa è la **circolare n. 32 del 2012** dell'Agenzia delle Entrate, laddove al punto 2.3 si legge che nel caso di contestazioni di fatture soggettivamente inesistenti ormai i recuperi afferenti le imposte dirette sono da considerarsi **nulli**, atteso che: “*(...) poiché, agli effetti della nuova disposizione, l'ineducibilità del costo opera ove vi sia stato un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento dell'attività delittuosa, ne consegue che i costi relativi all'acquisizione di beni o servizi che, ancorché documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non siano stati utilizzati per il compimento di alcun reato, sono deducibili, ove, ovviamente, ricorrono i requisiti generali di deducibilità dei costi previsti dal testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*”.

Tutti questi assunti sono ribaditi nella sentenza 4335 del 2016, che in maniera compiuta rimarca la **ripartizione** dell'onere probatorio fissando il principio basilare da tener presente quando si è in presenza di una contestazione afferente l'utilizzo di false fatturazioni: **non è affatto sufficiente verificare gli avvenuti pagamenti**. Serve la dimostrazione dell'effettività della prestazione fatturata ovvero, nel caso delle fatture soggettive, della **capacità del soggetto emittente la fattura di poter effettuare realmente la prestazione**. Solo in tal modo la fatturazione “incriminata” sarà immune da censure, potendo determinare anche la corretta detraibilità dell'IVA. Circostanza, questa, particolarmente **delicata** soprattutto nel caso delle prestazioni collegate a falsità soggettive. La giurisprudenza della Corte di Cassazione, nonché quella della Corte di Giustizia europea, infatti, sono constanti nel rimarcare il diritto alla detrazione dell'IVA, ognualvolta si sia in presenza di un contribuente totalmente **estraneo all'evasione** realizzata. Tra le altre, può richiamarsi la **sentenza della Corte di Cassazione dell'11 aprile 2011, n. 8132**, che – proprio al fine di non penalizzare in maniera eccessiva colui che, ignaro e in buona fede, ha avuto l'unico torto di rapportarsi inconsapevolmente al falso venditore – ha fornito importanti elementi per valutare la c.d. **“ignoranza incolpevole”**, come ad esempio l'assenza di dati e notizie per presupporre la provenienza fittizia delle fatture e la circostanza di **non aver tratto alcun beneficio dalla frode fiscale**. Sul fronte IVA, dunque, al contribuente spetta la dimostrazione della sua totale estraneità al disegno evasivo: se tutti questi fattori si concretizzano, la contestazione di utilizzo di false fatture sarà facilmente **neutralizzata**.

PENALE TRIBUTARIO

La nozione di credito Iva non spettante

di Davide De Giorgi

Con il **D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015**, il Legislatore ha riscritto in più parti il D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000, modificando parzialmente i principi e criteri direttivi dell'assetto sanzionatorio tributario, penale ed amministrativo. Tra le modifiche in **vigore dal 22 ottobre 2015** c'è anche quella riferita alle **sanzioni** irrogate a seguito di **indebita compensazione** ex art. **10-quater** del **D.Lgs. n. 74** del 10 marzo 2000.

La disposizione in vigore prevede la **reclusione da sei mesi a due anni** per chiunque **non versi le somme dovute**, utilizzando in **compensazione**, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, **crediti non spettanti**, per un **importo annuo superiore a cinquantamila euro**.

A tal proposito è opportuno richiamare l'attenzione su quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la **sentenza n. 3367 del 26 gennaio 2015** sulla nozione di **credito non spettante**, ancorché la pronuncia sia pregressa rispetto all'entrata in vigore delle modifiche al sistema sanzionatorio.

In questa circostanza il contribuente, nel presentare la dichiarazione Iva, portava in detrazione anche **l'eccedenza Iva** maturata nel medesimo anno di imposta e che, pertanto, sarebbe stata detraibile, ex art. 30, comma 2, D.P.R. n. 633 del 1972, solamente nell'**anno successivo** a quello di maturazione.

Nel caso *de qua* il contribuente veniva condannato, ai sensi dell'art. **10-quater** del **D.Lgs. n. 74**, per avere **omesso di versare** all'Erario imposte e contributi previdenziali per **un importo oltre soglia attraverso la compensazione** operata con **l'eccedenza Iva** che sarebbe stata però **utilizzabile solo l'anno successivo**.

La Corte di Cassazione ritiene che, mentre il **concepto di credito inesistente** sia di facile ed **intuibile** identificazione (essendo chiaramente tale il credito del quale non sussistono gli elementi costitutivi e giustificativi), la nozione di **credito non spettante** non può essere ricondotta al concetto di **mera non spettanza soggettiva** (essendo evidente che il portare, eventualmente, in detrazione un credito tributario, pur astrattamente esistente ma riferito ad altro soggetto, integra gli estremi della compensazione con un credito inesistente o, meglio, inesistente relativamente alla posizione del soggetto che operi la compensazione).

La nozione di credito non spettante, non può essere ricondotta neppure, ricordano i Giudici, alla pendenza di una **condizione** al cui avveramento sia **subordinata** l'esistenza del credito. Infatti, anche in questo caso, laddove si tratti di **condizione suspensiva**, fintanto che essa sia pendente, il credito ancora **non è sorto** (esso è, pertanto, inesistente), mentre, se si trattasse di condizione risolutiva, una volta verificatasi quest'ultima, il credito stesso sarebbe definitivamente venuto meno.

A parere dei Giudici di Piazza Cavour, “deve ritenersi che sia credito tributario non spettante ex art. 10-quater del D.Lgs. n. 74 del 2000, quel **credito** che, pur certo nella sua esistenza ed ammontare sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di **compensazione** nei rapporti fra il contribuente e l'Erario”.

La pronuncia è anche l'occasione buona per richiamare l'attenzione sulla **natura eminentemente personale dell'adempimento degli obblighi fiscali**.

Più in particolare “(...) il **contribuente**, il quale è tenuto, tanto più laddove svolga in maniera professionale un'attività commerciale, ad uno specifico obbligo di diligenza nella compilazione degli atti tributari, **non può**, in assenza di una specifica delega conferita all'interno della stessa impresa commerciale a personale idoneo, **essere liberato dalla eventuale responsabilità, anche penale, derivante dallo scorretto adempimento degli obblighi tributari, allegando l'avvenuto affidamento dell'incarico di cura degli affari in questione ad uno studio professionale privato**”.

Infine, in relazione all'**elemento soggettivo** del **reato** ex art. 10-quater del D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000, i Giudici rammentano che questo è caratterizzato dal **dolo generico** consistente nella mera **consapevolezza di utilizzare in compensazione crediti tributari non spettanti o inesistenti**.

BUSINESS ENGLISH

Capital letter: quando utilizzare la maiuscola in inglese

di Stefano Maffei

So che può sembrare poco importante, ma uno degli **errori tipici** degli italiani che utilizzano l'inglese è quello dell'utilizzo scorretto della **lettera maiuscola** (*capital letter*) nella comunicazione professionale. Per dirla in inglese, *one of the most common grammatical error of foreigners* (degli **stranieri**) *is incorrect capitalisation of nouns* (dei nomi).

Ripercorriamo qui alcune **semplici regole** – che dovreste conoscere dai tempi della scuola superiore – che sono troppo spesso disattese anche nei profili *LinkedIn* di chi vuole fare sfoggio di un buon inglese. Non ci sono scuse: se volete dimostrare professionalità, dovete fare attenzione anche alle maiuscole, o i lettori stranieri capiranno che qualcosa non va.

In primo luogo il pronome personale **io** (“I”) è sempre maiuscolo, senza eccezioni: *I am an accountant and I practice in Turin* (esercito la professione a Torino). Sono sempre maiuscoli i nomi di persone e istituzioni, gli **acronimi** (IRS, FBI, EFLIT), i **giorni della settimana** (*Monday, Tuesday, Wednesday*, e così via), i **mesi dell'anno** (*January, February, March, April, May*, ecc...) e le **stagioni** (*Summer, Winter*, ecc).

Sono maiuscoli gli **aggettivi di nazionalità** e i **nomi delle lingue**: in altre parole è corretto scrivere *I am an Italian tax advisor and I am looking for a French lawyer expert in bankruptcy law* oppure *colleagues at my firm (i colleghi del mio studio) regularly speak English with our corporate clients*.

Per il resto, seguite una regola sempre valida: *when deciding whether* (quando dovete decidere se) *to use a capital letter, follow a basic principle: Keep capital letters to a minimum* (utilizzate le maiuscole il meno possibile).

Per iscriversi al nuovo corso estivo di inglese commerciale e legale al Worcester College dell'Università di Oxford (27 agosto-3 settembre 2016) visitate il sito www.eflit.it