

Edizione di venerdì 8 febbraio 2019

REDDITO IMPRESA E IRAP

Le “riesumate” perdite dei semplificati, utilizzabili anche dai forfettari
di **Fabio Garrini**

ADEMPIMENTI

Vending machine: invio non dovuto in assenza di corrispettivo
di **Alessandro Bonuzzi**

ACCERTAMENTO

I conti correnti dei terzi nel mirino del Fisco
di **Gianfranco Antico, Massimo Conigliaro**

DICHIARAZIONI

La detrazione delle spese per soggetti affetti da DSA nel modello 730/2019
di **Luca Mambrin**

PENALE TRIBUTARIO

Rilevanza penale solo per le compensazioni orizzontali
di **Marco Bargagli**

RASSEGNA RIVISTE

La mela avvelenata della donazione di quote sociali
di **Federico Colognato, Valeria Marocchio**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Le “riesumate” perdite dei semplificati, utilizzabili anche dai forfettari

di Fabio Garrini

La Legge di bilancio ha consentito l'utilizzo delle **perdite in precedenza maturate** nell'ambito del regime **semplificato**, comprese le **perdite maturate nel 2017**.

Durate i *forum* di gennaio l'Agenzia ha precisato che tali perdite scontano le limitazioni di utilizzo previste dalla norma, anche nel caso di **passaggio in ordinaria**; le stesse conclusioni dovrebbero valere anche nel caso in cui il contribuente dovesse **scegliere il regime forfettario**.

Utilizzo delle perdite nell'ambito del regime forfettario

Il nuovo [articolo 8, comma 3, Tuir](#), modificato dalla **L. 145/2018**, consente alle imprese soggette all'Irpef di **riportare le perdite senza limiti di tempo**, ma con possibilità di **utilizzo in misura non superiore all'80%** del reddito imponibile dichiarato nei successivi periodi d'imposta (con eccezione delle perdite maturate nei primi 3 periodi d'imposta per le quali non esistono limiti di utilizzo), per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

Nell'ambito del **regime forfettario**, non è possibile che si formino nuove perdite, visto che il reddito viene determinato forfettariamente; l'[articolo 1, comma 68, L. 190/2014](#) consente al contribuente, che adotta il regime forfettario, di **utilizzare le perdite pregresse, riportate** dai periodi precedenti, in deduzione dal reddito determinato forfettariamente.

Come indicato nella [circolare AdE 10/E/2016](#), l'utilizzo di tali perdite deve avvenire **secondo le regole specifiche stabilite per natura della perdita** che si intende utilizzare.

Regime transitorio

Con la **Legge di bilancio 2019** è stato introdotto un regime transitorio per i **contribuenti in contabilità semplificata**, rispettivamente per le **perdite conseguite nel biennio 2018/2019**, nonché per le **perdite 2017**, che quindi vengono “riesumate”.

Per i **soggetti in contabilità semplificata**, è previsto un regime transitorio di utilizzo delle perdite riportate fino a concorrenza del 40% e 60% dei medesimi redditi maturati per i primi due periodi d'imposta (2019 e 2020) per le **perdite 2018 e 2019**; per le **perdite maturate nel 2017** e non utilizzate in compensazione di altri redditi nello stesso periodo (secondo le regole dettate dal precedente regime), la possibilità di recupero è effettuata, per i primi tre anni, nei

limiti di determinate percentuali dei redditi maturati nei periodi d'imposta **2018, 2019 e 2020** (rispettivamente 40%, 40% e 60%).

Durante il **forum tenuto il 31 gennaio scorso**, l'Agenzia è intervenuta precisando che le **limitazioni transitorie** imposte a tali perdite **operano anche nel caso di passaggio al regime di contabilità ordinaria**.

In particolare, è stato chiesto se le limitazioni previste dal **regime transitorio** in relazione all'utilizzo delle perdite prodotte negli anni 2017, 2018 e 2019 dalle imprese in contabilità semplificata dovessero essere applicate anche in caso di successiva opzione per la **contabilità ordinaria**, ovvero se tali perdite potessero essere assoggettate all'ordinaria disciplina dell'[articolo 8, comma 3, Tuir](#) (quindi, utilizzo nel limite dell'80% del reddito).

Secondo l'Amministrazione finanziaria *"la limitazione prevista dalla disposizione normativa intende **colpire l'ammontare delle perdite maturate nel 2017 dalle imprese in contabilità semplificata** per effetto delle modifiche all'articolo 66 del TUIR e, quindi, **opera indipendentemente dall'eventuale e successiva opzione per il regime di contabilità ordinaria**"*

Per evidenti ragioni, visto che nel **regime forfettario** le perdite vengono utilizzare secondo le regole con cui si sono formate, allo stesso modo **saranno applicabili le medesime limitazioni transitorie**.

Quindi, ad esempio, se il contribuente precedentemente in regime di **contabilità semplificata** fosse passato al **regime forfettario nel 2019** e intendesse utilizzare la perdita 2017, detta perdita sarebbe utilizzabile nel limite del 40%/60% secondo le regole previste dalla descritta **disciplina transitoria**.

Seminario di specializzazione

**FATTURAZIONE ELETTRONICA, ADEMPIMENTI DIGITALI E
RIORGANIZZAZIONE DELLE ATTIVITÀ DELLO STUDIO**

Scopri le sedi in programmazione >

ADEMPIMENTI

Vending machine: invio non dovuto in assenza di corrispettivo

di **Alessandro Bonuzzi**

Con la [risposta all'istanza di consulenza giuridica n. 3](#) pubblicata in data **24 gennaio 2019**, l'Agenzia delle entrate ha fornito alcune precisazioni con riferimento all'obbligo di inviare i **corrispettivi** delle operazioni effettuate tramite **vending machine**.

Preliminarmente, al riguardo, si deve ricordare che:

- l'[articolo 2 D.Lgs. 127/2015](#) ha introdotto l'obbligo "*per i soggetti passivi che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi tramite distributori automatici*", di memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente i dati dei relativi corrispettivi giornalieri;
- successivamente, il Direttore dell'Agenzia delle entrate, rispettivamente il 30 giugno 2016 (**protocollo n. 102807**) ed il 30 marzo 2017 (**protocollo n. 61936**), ha emanato due distinti **provvedimenti**:
 1. fornendo la **definizione** di distributore automatico;
 2. stabilendo il **necessario presupposto** della previsione normativa, vale a dire che la cessione/prestazione eseguita dia luogo ad un corrispettivo, rilevante ai fini Iva, imputabile in capo al soggetto che la effettua;
 3. prevedendo l'**esclusione** dagli obblighi di memorizzazione ed invio telematico dei corrispettivi per gli apparecchi che fungono da **mero strumento di pagamento** di un bene/servizio che sarà reso in altro modo o tempo, fornendone solo l'attestazione/quantificazione (come avviene, ad esempio, per i pedaggi autostradali);
 4. fissando la **decorrenza** degli obblighi di memorizzazione e invio (1° aprile 2017, per i distributori automatici dotati di una "porta di comunicazione", e 1° gennaio 2018, per gli apparecchi privi di tale porta);
 5. individuando le **informazioni** da memorizzare e trasmettere telematicamente con relative modalità.

L'istanza di consulenza giuridica, che sta alla base della **risposta n. 3** in commento, poi fornita dall'Agenzia, è stata presentata da un'**Associazione** che desiderava conoscere, tra le altre cose:

1. "*se il gestore di un" distributore automatico "il cui utilizzo da parte dell'utente è rimesso al rilascio di una apposita card su cui non è caricato alcun tipo di importo, ma che costituisce, semplicemente, il "titolo" per fruire dell'impianto, seppur contingentato in termini di quantità e/o tempo, sia soggetto agli obblighi di legge inerenti la trasmissione telematica dei corrispettivi*";

2. “come debba **eventualmente** adempiere alla normativa di cui all’articolo 2, D.Lgs. 127/2015, ... il gestore di una” **vending machine** “**non dotata di gettoniera**, il quale affidi la vendita e l’eventuale ricarica delle card/chiavette a **esercizi commerciali** presenti sul territorio ove è installato l’impianto, talché i dati su quanto effettivamente erogato siano reperibili nell’impianto, mentre i dati sul potenzialmente erogabile risiedano presso altro esercente”;
3. “se una P.A. o un soggetto economico privato che gestisce una vending machine che eroghi **esclusivamente a titolo gratuito** siano soggetti alla normativa di cui all’articolo 2 del D.Lgs. 127/2015 ed alle successive incombenze imposte dai Provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate”.

Già la “**soluzione prospettata**” dal contribuente andava nel senso di **escludere** siffatte ipotesi dall’obbligo comunicativo. In particolare, a parere dell’istante:

- i casi di cui ai precedenti punti 1) e 2) **non rientrano tra gli obblighi comunicativi** previsti dal **Lgs. 127/2015** laddove la vendita avvenga presso un esercente che, all’atto dell’acquisto della *card* o della sua ricarica, rilasci idonea certificazione fiscale all’utente della *vending machine*. In tali ipotesi, peraltro, **non vi sarebbe nemmeno necessità di censimento** del sistema *master*;
- in caso di **erogazione a titolo gratuito**, mancando il **corrispettivo** e la presenza nel distributore automatico di un “sistema di pagamento” e di un “sistema master” di registrazione dei dati concernenti lo stesso, **non si è in presenza di una vending machine** e dunque non si ricade nella fattispecie prevista all’[articolo 2 D.Lgs. 127/2015](#).

L’Agenzia nel suo parere ha **avallato** la soluzione dell’associazione, affermando che, allorché l’**erogazione** dei beni o dei servizi attraverso il distributore avvenga in **assenza di corrispettivo**, seppur mediante l’utilizzo di un **titolo/strumento che abiliti al prelievo** (ad esempio una chiavetta/*card* rilasciata gratuitamente, sulla quale non è caricato denaro), essa è **esclusa dagli obblighi di memorizzazione e invio** di cui all’[articolo 2, comma 2, D.Lgs. 127/2015](#), nonché da quelli di **accreditamento e censimento**.

Tuttavia, ha altresì precisato l’Agenzia, gli obblighi **permangono** qualora vi sia un corrispettivo. E ciò accade, ad esempio, qualora il **titolo/strumento** (*card*/chiavetta o altro) consenta l’acquisto di beni e/o servizi soggetti ad **aliquote Iva diverse**, assumendo la natura di **buono multiuso**.

Siccome in tali ipotesi il **momento impositivo** coincide con la cessione del bene o con il pagamento del singolo servizio usufruito, l’erogazione determina non solo l’insorgenza degli obblighi di **documentazione**, ma anche di quelli di **memorizzazione e trasmissione** dei dati ai sensi dell’[articolo 2 D.Lgs. 127/2015](#).

Seminario di specializzazione

LE NUOVE REGOLE IVA SUI VOUCHER

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ACCERTAMENTO

I conti correnti dei terzi nel mirino del Fisco

di **Gianfranco Antico, Massimo Conigliaro**

Anche i **conti correnti intestati a terzi** possono essere acquisiti dal Fisco ai fini del controllo nei confronti del soggetto sottoposto ad indagini finanziarie, a condizione che tali rapporti bancari siano nella **disponibilità del contribuente**.

Questo principio è stato ribadito dalla Corte di Cassazione anche con l'[ordinanza n. 32974 del 20.12.2018](#), che, dopo aver rilevato che il dettato normativo di riferimento non limita l'acquisizione della documentazione ai soli **conti bancari formalmente intestati al contribuente accertato**, ha precisato che l'acquisizione della documentazione bancaria può estendersi anche ai conti correnti intestati a **terzi soggetti**. Tuttavia, ciò è possibile *a condizione che, pur in mancanza della formale titolarità, il conto sia nella disponibilità di fatto del contribuente sottoposto a verifica fiscale*.

In effetti, già con l'[ordinanza n. 15875 del 15.06.2018](#), la Corte di Cassazione aveva confermato che in sede di rettifica e di accertamento d'ufficio delle imposte sui redditi, ai sensi dell'[articolo 37, comma 3, D.P.R. 600/1973](#), l'utilizzazione dei dati risultanti dalle copie di conti correnti bancari acquisiti dagli istituti di credito non può ritenersi limitata, in caso di società di capitali, ai conti **formalmente intestati all'ente**, ma riguarda anche quelli formalmente intestati ai soci, amministratori o procuratori generali, allorché risulti provata dall'Amministrazione finanziaria, anche tramite presunzioni, la **natura fittizia dell'intestazione** o, comunque, la sostanziale riferibilità all'ente dei conti medesimi o di alcuni loro singoli dati.

Solo in presenza della formale intestazione ovvero della **disponibilità di fatto** del conto, il cui **onere probatorio** compete all'Ufficio, diviene operante la presunzione legale stabilita dall'[articolo 32, comma 1, n. 2\), D.P.R. 600/1973](#) secondo cui "gli importi riscossi" (versamenti), rilevati sui conti intestati o riconducibili di fatto al contribuente, devono essere considerati "**compensi**" dell'attività di lavoro autonomo svolta dall'interessato, con **spostamento dell'onere probatorio sul contribuente** al quale spetta fornire la **prova contraria alla presunzione**, dimostrando che si tratta di somme comprese nella determinazione del reddito o che non hanno rilevanza reddituale.

In altri termini, in caso di **conti bancari** di cui sia **formalmente** titolare il contribuente accertato la presunzione che gli "importi riscossi" siano compensi è **immediatamente applicabile**; nel caso di **conti intestati a terzi**, l'Ufficio, al fine di avvalersi della **presunzione legale in oggetto**, deve fornire la previa **prova**, anche per **presunzioni** (purché qualificate), **che il conto bancario intestato a terzi sia nelle effettiva disponibilità del contribuente**, al quale pertanto sono attribuibili le movimentazioni del conto fiscalmente rilevanti.

In tal senso si sono espresse più pronunce della Corte, evidenziando che le indagini bancarie possono riguardare anche conti di terzi quando l'Ufficio abbia motivo di ritenere, in base agli **elementi indiziari raccolti**, ritenuti **congrui** dal giudice di merito, che tali conti e depositi siano stati utilizzati per **occultare operazioni commerciali** a scopo di evasione fiscale (**Cassazione, n. 374/2009**).

Anche l'esistenza di stretti **vincoli familiari** (compreso il rapporto di coniugio) tra il contribuente accertato ed il **terzo titolare del conto**, per assurgere a prova presuntiva qualificata delle riferibilità, in tutto o in parte, al contribuente accertato delle movimentazioni del conto corrente intestato al familiare, deve essere accompagnata dalla **indicazioni di altri elementi**, il cui **onere di allegazione è a carico dell'Ufficio**, idonei a dimostrare, in via logico-presuntiva, che la **situazione reddituale** del coniuge terzo intestatario del conto è **incompatibile** o comunque **non può giustificare** le movimentazioni riscontrate sul conto che, per tale ragione, può fondatamente ritenersi nella disponibilità effettuale del contribuente accertato.

La possibilità di acquisire ed utilizzare dati ed elementi risultanti dai conti, formalmente intestati a soggetto diverso giuridicamente rispetto a quello oggetto di accertamento, o verifica, è comunque strettamente correlata alla circostanza che il terzo sia legato allo stesso da **particolari rapporti** (cointeressenza, rappresentanza organica, mandato, rapporti di parentela, ecc.) che giustifichino la **presunzione di riferibilità** dei relativi movimenti bancari ad operazioni imponibili relative al soggetto sottoposto ad accertamento.

Come rilevato dalla **Guardia di Finanza** nel **circolare n. 1/2018**, nel caso di rapporti finanziari intestati a terzi e di cui il contribuente sottoposto a controllo non sia cointestatario o non abbia delega ad operare, l'onere della prova si declina in maniera differente.

In via generale, **competete all'Amministrazione finanziaria** soddisfare tale onere, anche mediante **presunzioni**, con uno **standard probatorio** tanto **maggiore** quanto più **tenue** è il **rapporto familiare/di colleganza** tra il contribuente (persona fisica/giuridica) ed il terzo. Laddove sia stata dimostrata, anche in via presuntiva, la fittizia interposizione soggettiva, è sempre **onere del contribuente** provare l'estraneità delle operazioni all'attività economica svolta (**Cassazione, n. 17390/2010**).



Master di specializzazione

DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Scopri le sedi in programmazione >

DICHIARAZIONI

La detrazione delle spese per soggetti affetti da DSA nel modello 730/2019

di Luca Mambrin

Le istruzioni al nuovo **modello 730/2019**, recentemente pubblicate sul sito dell'Agenzia delle entrate, hanno recepito le **novità** normative introdotte dalla Legge di Bilancio 2018: tra queste la **nuova detrazione Irpef** prevista dall'[articolo 15, comma 1, lett. e-ter\), Tuir](#), introdotta dall'[articolo 1, comma 665, L. 205/2017](#) per le **spese sostenute per soggetti con disturbo specifico dell'apprendimento (DSA)**.

In particolare la nuova norma prevede che, a partire dal **1° gennaio 2018**, spetti una detrazione nella misura del **19%** per le spese sostenute:

- da soggetti **sia minori che maggiorenni**,
- con **diagnosi di disturbo specifico dell'apprendimento (DSA)**,
- fino al **completamento della scuola secondaria di secondo grado** (scuole superiori),
- per **l'acquisto di strumenti compensativi e di sussidi tecnici e informatici**, di cui alla **L. 170/2010**, necessari all'apprendimento;
- nonché per **l'uso di strumenti compensativi** che favoriscano la **comunicazione verbale** e che assicurino ritmi gradualmente di apprendimento delle lingue straniere.

La detrazione spetta anche per le spese sostenute **nell'interesse dei familiari fiscalmente a carico** che si trovino nelle condizioni previste dalla norma.

L'Agenzia delle entrate, poi, con il **provvedimento prot. n. 75067 del 06.04.2018** ha disposto le **modalità attuative** per la fruizione della detrazione in esame, individuando i **soggetti beneficiari** e le **tipologie di spese per agevolabili**.

Per fruire della detrazione il beneficiario deve essere in possesso di un **certificato rilasciato dal Servizio sanitario nazionale**, da **specialisti** o **strutture accreditate**, ai sensi dell'[articolo 3, comma 1, L. 170/2010](#), recante *"Nuove norme in materia di disturbi specifici di apprendimento in ambito scolastico"*, che **attesti per sé ovvero per il proprio familiare, la diagnosi di DSA**.

Da un punto di vista **oggettivo** il provvedimento in esame dispone che si considerano **strumenti compensativi** *"gli strumenti didattici e tecnologici che sostituiscono o facilitano la prestazione richiesta nell'abilità deficitaria"*; tra questi sono ricompresi, come indicato nelle Linee guida per il diritto allo studio degli alunni e degli studenti con DSA, allegate al Decreto del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della ricerca del 12 luglio 2011, n. 5669:

- la **sintesi vocale**, che trasforma un compito di lettura in un compito di ascolto;
- il **registratore**, che consente all'alunno o allo studente di non scrivere gli appunti della lezione;
- i **programmi di video scrittura** con correttore ortografico, che permettono la produzione di testi sufficientemente corretti senza l'affaticamento della rilettura e della contestuale correzione degli errori;
- la **calcolatrice**, che facilita le operazioni di calcolo;
- altri **strumenti tecnologicamente meno evoluti** quali tabelle, formulari, mappe concettuali, etc..

Si considerano invece **sussidi tecnici ed informatici** *“le apparecchiature e i dispositivi basati su tecnologie meccaniche, elettroniche o informatiche”*, quali, ad esempio, i **computer necessari** per i programmi di video scrittura, appositamente fabbricati o di comune reperibilità, preposti a facilitare la comunicazione interpersonale, l'elaborazione scritta o grafica, l'accesso all'informazione e alla cultura.

Al fine di beneficiare della detrazione le spese sostenute devono essere **documentate da fattura o scontrino fiscale**, nel quale va indicato anche il **codice fiscale del soggetto affetto da DSA e la natura del prodotto acquistato o utilizzato**. Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate ha inoltre precisato che la detrazione spetta a condizione che il **collegamento funzionale** tra i sussidi e gli strumenti compensativi e il tipo di disturbo dell'apprendimento diagnosticato **risulti dalla certificazione rilasciata dal SSN** (o da specialisti o strutture accreditate) ovvero dalla **prescrizione autorizzativa rilasciata da un medico**.

La detrazione spetta nella misura del **19% della spesa sostenuta, senza applicazione di franchigia** e senza limiti **massimi di spesa**.

Nel nuovo modello **730/2019** la spesa sostenuta va indicata nel **quadro E, sezione I**, tra le spese che beneficiano della detrazione d'imposta, utilizzando i **rigli da E8 a E10**, ed indicando nella casella *“codice spesa”* il **codice “44”**:

QUADRO E - Oneri e spese

SEZIONE I - SPESE PER LE QUALI SPETTA LA DETRAZIONE D'IMPOSTA DEL 19%, 26%, 30% o 35%

| Spese patologiche esenti | | SPESE SANITARIE | | SPESE SANITARIE RATEIZZATE IN PRECEDENZA | | Numero rata | |
|--------------------------|------------------------------------------------------------------------|-----------------|---|------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|--------------|--|
| E1 | SPESE SANITARIE | 1 | 2 | E6 | SPESE SANITARIE RATEIZZATE IN PRECEDENZA | | |
| | | | | | | | |
| E2 | SPESE SANITARIE PER FAMILIARI NON A CARICO AFFETTI DA PATOLOGIE ESENTI | | | E7 | INTERESSI PER MUTUI IPOTECARI PER L'ACQUISTO DELL'ABITAZIONE PRINCIPALE | | |
| | | | | | | | |
| E3 | SPESE SANITARIE PER PERSONE CON DISABILITA' | | | E8 | ALTRE SPESE | codice spesa | |
| | | | | | | | |
| E4 | SPESE VEICOLI PER PERSONE CON DISABILITA' | | | E9 | ALTRE SPESE | codice spesa | |
| | | | | | | | |
| E5 | SPESE PER L'ACQUISTO DI CANI GUIDA | | | E10 | ALTRE SPESE | codice spesa | |
| | | | | | | | |
| E14 | SPESE PER CANONI DI LEASING | | | | | | |
| | | | | | | | |

A colonna 1 nella casella "codice spesa" va riportato il codice 44, che identifica la spesa in favore dei minori o di maggiorenni con disturbo specifico dell'apprendimento (DSA), mentre nella colonna 2 va indicato l'ammontare sostenuto nel 2018.

Il soggetto che presta assistenza fiscale calcolerà la detrazione del 19% sull'importo indicato, senza franchigie e senza limiti di spesa.

Master di specializzazione

ENTI NON PROFIT: PROFILI GIURIDICI E FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

PENALE TRIBUTARIO

Rilevanza penale solo per le compensazioni orizzontali

di **Marco Bargagli**

Ai fini **penali-tributari** l'[articolo 10-quater D.Lgs. 74/2000](#) (rubricato **indebita compensazione**), prevede la sanzione della **reclusione**:

- **da sei mesi a due anni** nei confronti di **chiunque non versa le somme dovute**, utilizzando in **compensazione**, ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), **crediti non spettanti** per un **importo annuo superiore a 50.000 euro**;
- **da un anno e sei mesi a sei anni** nei confronti di **chiunque non versa le somme dovute**, utilizzando in **compensazione**, ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), **crediti inesistenti** per un **importo annuo superiore a 50.000 euro**.

Il legislatore, con l'[articolo 13, comma 5, D.Lgs. 471/1997](#), ha fornito la definizione di “**credito inesistente**” in relazione al quale **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. 600/1973](#) e all'[articolo 54-bis D.P.R. 633/1972](#).

Sullo **specifico punto**, si citano i chiarimenti diramati dalla Corte di cassazione, **Ufficio del Massimario – settore penale** – nella relazione **n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015**, nella quale è stata **tracciata la differenza** tra le varie **tipologie di credito** come di seguito indicato:

- **inesistente**: in tale categoria dovrebbero potersi includere, oltre ai **crediti che risultano inesistenti sin dall'origine** (perché il credito utilizzato non esiste materialmente o perché, pur esistente, è già stato utilizzato una volta), anche quei crediti che **non sono esistenti dal punto di vista soggettivo** (cioè dei quali è riconosciuta la spettanza ad un soggetto diverso da quello che li utilizza in indebita compensazione) **ovvero quelli sottoposti a condizione sospensiva**;
- **non spettante**: in tale seconda categoria dovrebbero invece ricomprendersi, ad esempio, quei **crediti utilizzati oltre il limite normativo**, ovvero **utilizzati in compensazione in violazione del divieto di compensazione per ruoli non pagati**.

Ulteriori profili **ermeneutici** in *subiecta materia* sono stati espressi dalla **suprema Corte, sezione III penale**, con la [sentenza n. 36393 del 09.09.2015](#), nella quale è stato affermato che “*mentre il concetto di credito inesistente è 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 ... al concetto di mera non spettanza soggettiva*”.

In particolare, ai **fini del reato** di cui all'[articolo 10-quater D.Lgs. 74/2000](#), il **credito tributario**

non spettante è quello 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 **rilevanza penale delle indebite compensazioni di crediti inesistenti o non spettanti** è stata analizzata anche dalla **prassi operativa** e, in particolare, dal **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** (cfr. volume I – parte II – capitolo 1 “*Il sistema penale tributario in materia di imposte dirette e IVA. Disposizioni sostanziali*”, pag. 176 e ss.).

Anzitutto vengono illustrate le **differenti compensazioni dei crediti operabili**, ossia:

- quella **verticale**, che riguarda **crediti e debiti riferiti allo stesso tipo di imposta** (es. Iva con Iva) e che consiste nel **riporto di un credito ad un periodo successivo** al fine di ridurre, **mediante detrazione**, un debito sorto o che sorgerà nel medesimo periodo;
- quella **orizzontale**, prevista specificatamente **dall'articolo 17 D.Lgs. 241/1997**, con la quale è possibile compensare **crediti e debiti relativi a imposte diverse** dovute **nei confronti di vari enti** (es. Stato, Inps, Inail, ecc.). Per **espressa disposizione normativa** i contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'Inps e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con **eventuale compensazione dei crediti**, dello stesso periodo, **nei confronti dei medesimi soggetti**, risultanti dalle **dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate**.

In merito, come **espressamente confermato** dalla **circolare 1/2018**, il richiamo operato nell'**articolo 10-quater D.Lgs. 74/2000** all'**articolo 17 D.Lgs. 241/1997** determina **l'applicabilità della sanzione penale** ivi prevista per le **sole indebite compensazioni effettuate in sede di versamento unificato mediante modello F24** (c.d. **compensazione orizzontale**) non essendo, di contro, **applicabile a quelle operate in sede dichiarativa** (compensazione verticale).

Infine nel documento di prassi viene precisato che il **reato di indebita compensazione**:

- **si configura come istantaneo**, consumandosi nel momento in cui si procede, nel medesimo periodo d'imposta, alla **compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti** che, **sommato agli importi già utilizzati in compensazione**, sia **superiore a 50.000 euro**;
- si perfeziona all'atto **della presentazione del modello F24** all'istituto di credito convenzionato a cui è stata **conferita apposita delega irrevocabile**, ex **articolo 19 D.Lgs. 241/1997**.

Inoltre, nei casi di **delega rilasciata da parte del contribuente nei confronti di un professionista terzo per la compilazione e l'invio del modello F24**, si possono verificare **ipotesi di concorso nel reato da parte del consulente fiscale**, “*laddove risulti che questi abbia eseguito la delega conferitagli nonostante fosse consapevole dell'illiceità della compensazione o che sia stato l'ideatore o suggeritore dell'utilizzo illecito dei meccanismi di cui al modello F24, concorrendo*

consapevolmente alla **realizzazione delle indebite compensazioni**".

Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE DI RIORGANIZZAZIONI
E RISTRUTTURAZIONI SOCIETARIE**

Scopri le sedi in programmazione >

RASSEGNA RIVISTE

La mela avvelenata della donazione di quote sociali

di **Federico Colognato, Valeria Marocchio**

Articolo tratto da “La rivista delle operazioni straordinarie n. 1/2019”

Il presente articolo intende illustrare le conseguenze in cui si può incorrere nell'attuare (a volte con eccessiva leggerezza) atti donativi, motivati essenzialmente da ragioni di risparmio fiscale. In particolare, si intende porre all'attenzione dei lettori le eventuali ricadute in sede successoria che possono scaturire dalla donazione di quote di una Srl (posta in essere al fine di dare esecuzione ad un più ampio progetto di divisione di asset familiari) e da successive operazioni sul capitale sociale. [Continua a leggere...](#)

[VISUALIZZA LA COPIA OMAGGIO DELLA RIVISTA >>](#)

Segue il SOMMARIO di “La rivista delle operazioni straordinarie n. 1/2019?”

Diritto e società

“La mela avvelenata della donazione di quote sociali” di *Federico Colognato e Valeria Marocchio*
“Utilizzo degli strumenti finanziari partecipativi e commento alle recenti massime del Consiglio Notarile di Milano” di *Manuela Grassi e Matteo Battiston*

Tributi e accertamento fiscale

“Regime pex e operazioni di conferimento” di *Luigi Scappini*
“Cessione di azienda: la determinazione del valore ai fini del registro” di *Giovanni Valcarenghi*
“Rivalsa dell'Iva accertata nelle operazioni straordinarie” di *Marco Peirolo*

Giurisprudenza

“L'accertamento del maggior valore dell'avviamento nella cessione di ramo d'azienda affittato” di *Fabio Giommoni*



LA RIVISTA DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE

Mensile di approfondimento dedicato alla gestione straordinaria di imprese e società

IN OFFERTA PER TE € 107,25 + IVA 4% anziché € 165,00 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.



ABBONATI ORA