

Edizione di giovedì 16 Maggio 2019

AGEVOLAZIONI

Elenco delle violazioni regolarizzabili: la circolare delle Entrate
di Lucia Recchioni

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il regime fiscale dei fabbricati in uso ai dipendenti
di Federica Furlani

ACCERTAMENTO

Isa: benefici premiali Iva rinviati al 2020
di Sandro Cerato

ENTI NON COMMERCIALI

Il ruolo effettivo ricoperto dal socio fa scattare la responsabilità
di Marco Bargagli

PENALE TRIBUTARIO

La rilevanza penale delle fatture soggettivamente inesistenti
di Davide Albonico

AGEVOLAZIONI

Elenco delle violazioni regolarizzabili: la circolare delle Entrate

di Lucia Recchioni

Nella serata di ieri, **15 maggio**, con ben **due circolari** ([circolare 10/E/2019](#) e [circolare 11/E/2019](#)), l'Agenzia delle entrate ha fornito **chiarimenti** in materia di **definizione delle liti pendenti** e di **regolarizzazione delle violazioni formali**.

Più in particolare, con la [circolare 11/E/2019](#) è stato finalmente fornito un **elenco**, qualificato **non esaustivo**, di **fattispecie con riferimento alle quali è possibile ricorrere all'istituto della regolarizzazione delle violazioni formali**.

È possibile quindi **regolarizzare** con il pagamento di **200 euro per ciascun periodo d'imposta** le seguenti **violazioni commesse fino al 24 ottobre 2018**:

- la presentazione di dichiarazioni annuali **redatte non conformemente ai modelli approvati**, ovvero l'**errata indicazione** o l'incompletezza dei **dati relativi al contribuente**;
- l'**omessa o irregolare presentazione delle comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute** o delle **liquidazioni periodiche Iva** (si sottolinea, tuttavia, che, sul punto, l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di specificare che **la definizione della violazione è ammessa solo quando l'imposta risulta assolta e non anche quando la violazione ha avuto effetti sulla determinazione e sul pagamento dell'imposta**);
- l'**omessa, irregolare o incompleta presentazione degli elenchi Intrastat**;
- l'**irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili**;
- l'**omessa restituzione dei questionari** inviati dall'Agenzia o da altri soggetti autorizzati, ovvero la restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritieri;
- l'**omissione, incompletezza o inesattezza delle dichiarazioni d'inizio, o variazione dell'attività** di cui all'[articolo 35 D.P.R. 633/1972](#), ovvero delle dichiarazioni di cui all'[articolo 35 ter D.P.R. 633/1972](#) (in forza del quale i **soggetti non residenti** nel territorio dello Stato che intendono assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di Iva **direttamente**, devono farne dichiarazione all'Ufficio competente, prima dell'effettuazione delle operazioni) e all'[articolo 74-quinquies D.P.R. 633/1972](#) (disciplinante il **regime speciale per i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici resi da soggetti Ue**);
- l'**erronea compilazione della dichiarazione d'intento** che abbia determinato l'**annullamento della dichiarazione precedentemente trasmessa** invece della sua integrazione (sul punto erano già stati offerti chiarimenti con la [risposta all'istanza di interpello n. 126 del 21.12.2018](#));
- l'**anticipazione di ricavi o la posticipazione di costi in violazione del principio di competenza** (l'Agenzia delle entrate tuttavia chiarisce che il beneficio è riconosciuto a

condizione che **“la violazione non incida sull’imposta complessivamente dovuta nell’anno di riferimento”**);

- la tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari;
- le irregolarità od omissioni compiute dagli operatori finanziari;
- l’omessa o tardiva comunicazione dei dati al sistema tessera sanitaria;
- l’omessa comunicazione della proroga o della risoluzione del contratto di locazione soggetto a **cedolare secca**;
- la violazione degli obblighi inerenti alla **documentazione e registrazione delle operazioni imponibili ai fini Iva**, quando la violazione **non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo**;
- la violazione degli obblighi inerenti alla **documentazione e alla registrazione delle operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad Iva**, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito;
- la **detrazione dell’Iva**, erroneamente applicata in misura superiore a quella effettivamente dovuta e assolta dal cedente o prestatore, **in assenza di frode** e limitatamente alle **violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2018**;
- l’irregolare applicazione delle disposizioni concernenti l’**inversione contabile, in assenza di frode** e purché l’imposta risulti comunque assolta, ancorché irregolarmente, e non anche quando la violazione ne ha comportato il mancato pagamento;
- l’omessa o irregolare indicazione dei costi **black list** in dichiarazione;
- l’omesso esercizio dell’opzione nella dichiarazione annuale, sempre che si sia tenuto un **comportamento concludente conforme** al regime contabile o fiscale scelto. Si sottolinea che, invece, **non rientra tra le violazioni sanabili** l’omesso esercizio delle opzioni che devono essere comunicate con la dichiarazione dei redditi da presentare nel corso del **primo periodo di applicazione del regime opzionale**, sanabile mediante l’istituto della **remissione in bonis** di cui all’articolo 2, comma 1, D.L. 16/2012 (ad esempio l’**opzione per il consolidato nazionale** ovvero l’**opzione per la cedolare secca**);
- la **mancata iscrizione al Vies**.

Sono invece espressamente **escluse** dalla regolarizzazione le **violazioni sostanziali**, ovvero **quelle che incidono sulla determinazione dell’imponibile, dell’imposta o sul pagamento del tributo**.

La regolarizzazione, inoltre, non può riguardare le **violazioni aventi ad oggetto omessi o tardivi pagamenti**, o, comunque, **aventi natura sostanziale**: sono quindi escluse della previsione in esame, ad esempio, l’**omessa presentazione del modello F24 a saldo zero**, nonché l’acquisto di beni o servizi da parte del cessionario/committente senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte del cedente/prestatore e senza attivazione della **procedura di regolarizzazione**.

Tra le **violazioni non sanabili** sono inoltre richiamate, tra le altre:

- l’**omessa presentazione dei modelli per la comunicazione degli studi di settore**, ovvero la **dichiarazione di cause di inapplicabilità o esclusione insussistenti**;

- **l'omessa trasmissione delle certificazioni uniche da parte dei sostituti;**
- **l'omessa trasmissione delle dichiarazioni, anche se a saldo zero;**
- **l'omessa trasmissione della dichiarazione da parte degli intermediari abilitati;**
- **gli errori collegati al visto di conformità** (visto omesso o irregolare, visto apposto da un soggetto diverso da colui che ha presentato la dichiarazione annuale);
- le violazioni relative ad ambiti impositivi diversi da quelli espressamente richiamati (ad esempio, **violazioni formali inerenti l'imposta di registro, l'imposta di successione, etc...**);
- le irregolarità consistenti nella **mancata emissione di fatture, ricevute e scontrini fiscali**, quando hanno inciso sulla corretta determinazione e liquidazione del tributo.

Seminario di specializzazione

LA REVISIONE DELLE MICRO IMPRESE ALLA LUCE DEL CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il regime fiscale dei fabbricati in uso ai dipendenti

di Federica Furlani

Nella **pratica aziendale** accade di frequente che il **dipendente** sia chiamato a svolgere le **proprie mansioni fuori dalla sede di lavoro abituale**, e che, quindi, un **immobile che rientra nella disponibilità dell'impresa**, a titolo di proprietà o locazione, venga **utilizzato dallo stesso per questa specifica esigenza**.

I **casi** che si possono presentare, da cui discende un **trattamento fiscale differenziato per la società**, sono i seguenti:

- **fabbricati concessi ai dipendenti in trasferta temporanea** (c.d. **foresterie**);
- **fabbricati concessi in uso ai dipendenti**;
- **fabbricati concessi in uso ai dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza per esigenze di lavoro** (c.d. **fabbricati strumentali *pro tempore***).

Nel caso delle **foresterie**, l'[articolo 95, comma 2, Tuir](#) stabilisce che **non sono deducibili** i canoni di locazione anche finanziaria e le spese relative al funzionamento di strutture ricettive, salvo quelle relative a **servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea**, che quindi trasferiscono temporaneamente la loro sede abituale lavorativa.

Di conseguenza se l'impresa mette a disposizione dei suddetti lavoratori un appartamento e ne sostiene i **relativi costi**, essi saranno **deducibili dal reddito di impresa**.

Se l'**immobile utilizzato ad uso foresteria** è di **proprietà dell'impresa**, trattandosi di immobile patrimonio e quindi non strumentale, le relative **quote di ammortamento** sono in ogni caso **indeducibili** ai sensi dell'[articolo 90, comma 2, Tuir](#).

Diversa è l'ipotesi di un **immobile concesso in uso ad un dipendente**, con riferimento al quale il citato **comma 2** stabilisce che i **canoni di locazione** anche finanziaria e le **spese di manutenzione sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per il dipendente** stesso ai sensi dell'[articolo 51, comma 4, lett. c\), Tuir](#).

Nei limiti del **fringe benefit** riconosciuto al dipendente, le **spese inerenti l'alloggio** (locazione, manutenzioni ordinarie, utenze, ...) **sono quindi interamente deducibili**.

Per quanto riguarda la **determinazione del fringe benefit**, nel caso di **dipendente senza obbligo dimora**, si assume la **differenza tra la rendita catastale del fabbricato** (e, in mancanza di questa, il valore dell'alloggio ad equo canone o ancora quello corrente in regime di libero mercato)

aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore, **e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso**; nel caso di **obbligo di dimora** (custode, portiere,...) **si assume il 30% della predetta differenza**.

L'ultimo caso riguarda i **fabbricati concessi in uso a dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel Comune in cui prestano l'attività**.

In tal caso l'[articolo 95, comma 2, Tuir](#) per favorire la **mobilità della forza lavoro**, ha previsto un **trattamento privilegiato** per gli immobili destinati a garantire momentanee esigenze di accoglienza e prima sistemazione dei dipendenti che abbiano trasferito la propria residenza, assicurando la **piena deducibilità delle spese di manutenzione e degli eventuali canoni di locazione**, senza alcuna limitazione legata al *fringe benefit*, ma **limitatamente al periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi**.

Per questo triennio l'immobile, se di proprietà, viene qualificato come **strumentale pro-tempore** ([articolo 43, comma 2, Tuir](#)), con la conseguenza che **tutti i costi, e non solo quelli di locazione e manutenzione, sono deducibili secondo le regole ordinarie**.

Se oltre il termine del triennio l'immobile risulta ancora **concesso allo stesso dipendente**, si renderà invece applicabile la **disciplina di parziale deducibilità**, limitatamente al *fringe benefit*, prevista per gli **immobili concessi in uso**.

*“L'intento che anima la disposizione in esame è quello di **incentivare la mobilità dei dipendenti, sia italiani che stranieri, fornendo ai datori di lavoro uno strumento competitivo per attrarre sia manodopera che profili professionali d'eccellenza**, rendendo più agevole lo spostamento e l'integrazione del personale nel nuovo contesto socio – culturale, oltre che professionale, e attenuando i disagi propri del trasferimento della residenza”* ([risoluzione AdE 214/E/2002](#)).

In quest'ottica, la norma si rivolge **sia ai soggetti neo assunti**, sia a coloro che, successivamente all'instaurazione del rapporto di lavoro, debbano trasferirsi in un'altra sede situata in un comune diverso.

La norma non prevede un periodo minimo di permanenza: pertanto, se entro lo scadere del triennio previsto il dipendente **lascia l'unità immobiliare**, da quel momento la stessa non potrà più essere considerata **strumentale** e quindi, se assunta in locazione, i canoni e le spese di manutenzione non potranno più essere integralmente dedotti.

Qualora tuttavia l'immobile venga **nuovamente concesso ad un dipendente** che abbia trasferito la propria residenza, **torneranno ad essere applicabili, per la medesima unità immobiliare, le previsioni di deducibilità**.

Seminario di specializzazione

L'AVVIO DEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO: ASPETTI OPERATIVI E CASI PRATICI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ACCERTAMENTO

Isa: benefici premiali Iva rinviati al 2020

di Sandro Cerato

Per i **contribuenti soggetti ai nuovi Isa dal 2018** con **livello di affidabilità fiscale pari a 8** i **benefici premiali previsti ai fini Iva sono rinviati al 2020**.

È quanto emerge dalla lettura del recente **Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 10 maggio** scorso con cui l'Agenzia delle entrate ha individuato i **differenti livelli di affidabilità fiscale** ai quali corrispondono i diversi benefici premiali.

Come noto, il **periodo d'imposta 2018** (da dichiararsi nel modello Redditi 2019) è il primo anno in cui trovano applicazione i nuovi **indicatori sintetici di affidabilità fiscale** (Isa) che hanno sostituito i “vecchi” studi di settore.

A differenza degli studi, i nuovi indicatori sposano una **logica premiale** poiché attribuiscono importanti benefici fiscali solamente a quei contribuenti che hanno ottenuto un **livello di affidabilità almeno pari a 8** (e con un massimo di 9).

In particolare, per quanto riguarda l'**imposta sul valore aggiunto**, i benefici premiali spettanti ai contribuenti con **livello di affidabilità fiscale almeno pari a 8** sono i seguenti:

- **compensazione orizzontale “libera”** (senza visto di conformità) del credito Iva (annuale o trimestrale) fino ad euro 50.000 annui (di cui all'[articolo 9-bis, comma 11, lett. a, D.L. 50/2017](#));
- **rimborso del credito Iva annuale o trimestrale “libero” (senza visto di conformità o senza prestazione di garanzia fideiussoria)** fino ad euro 50.000 annui (di cui all'[articolo 9-bis, comma 11, lett. b, D.L. 50/2017](#)).

Nel citato provvedimento dell'Agenzia sono state fornite importanti precisazioni in merito alla **“tempistica”** con cui fruire dei descritti **vantaggi premiali Iva**, tenendo conto che la **dichiarazione Iva dell'anno 2018** è già stata **presentata dai soggetti interessati** poiché il termine scadeva lo scorso **30 aprile 2019**.

Pertanto, i contribuenti che, per il periodo d'imposta 2018 (risultante dal modello Redditi 2019), raggiungeranno un **livello di affidabilità fiscale almeno pari a 8** (anche per adeguamento) potranno fruire dei **benefici Iva solamente a partire dal 2020**.

Infatti, il **credito Iva interessato dai descritti vantaggi premiali non è quello riferito all'anno 2018** (inserito nella dichiarazione Iva 2019), bensì **quello dell'anno 2019** (risultante dal

modello Iva 2020) o quello dei primi **tre trimestri del 2020**.

La soluzione individuata nel provvedimento, se da un lato è inevitabile in quanto il **credito Iva del 2018 è già stato “gestito”** (in termini di compensazione o di rimborso), dall'altro crea alcuni “disallineamenti” poiché potrebbe accadere che un **soggetto “affidabile” per il 2018** (ovvero con punteggio almeno pari a 8), ma non per il 2019 (ovvero con punteggio raggiunto inferiore a 8), proceda alla compensazione libera del credito Iva maturato (fino ad euro 50.000) proprio per l'anno in cui il punteggio raggiunto è **inferiore al minimo previsto**.

In ogni caso, è opportuno precisare che i **benefici premiali spettanti ai fini Iva** per i contribuenti “affidabili” per il 2018 riguardano rispettivamente ([articolo 2, punto 2.3, del provvedimento del 10.05.2019](#)):

- la **compensazione del credito Iva dell'anno 2019 o di quello riferito ai primi tre trimestri del 2020**, nei **limiti complessivi di euro 50.000**. Conseguentemente, se il contribuente compensa il credito annuale del 2019 per euro 50.000 (con altri tributi) non potrà fruire di un ulteriore beneficio in merito alla compensazione del credito per i primi tre trimestri del 2020, per i quali dovrà applicare le **regole ordinarie** (compensazione libera fino ad euro 5.000);
- il **rimborso del credito Iva annuale del 2019 o di quello maturato nei primi tre trimestri del 2020**, anche in questo caso nei limiti complessivi di **euro 50.000**. Allo stesso modo della compensazione, quindi, se il soggetto richiede il rimborso Iva del 2019 per euro 50.000, dovrà applicare le **regole ordinarie** (rimborso libero fino ad euro 30.000) **per le richieste riguardanti i crediti dei primi tre trimestri del 2020**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

Scopri le sedi in programmazione >



ENTI NON COMMERCIALI

Il ruolo effettivo ricoperto dal socio fa scattare la responsabilità

di Marco Bargagli

A fronte delle **irregolarità fiscali** constatate a carico di un'associazione per l'omesso **versamento delle ritenute** operate sui **compensi corrisposti a soggetti terzi**, la **responsabilità dei soci** va attentamente valutata in relazione alle **attività svolte** e ai **ruoli effettivamente esercitati**, risultando **irrilevante l'incarico formalmente attribuito alla persona fisica** (ad esempio, essere titolare di una **determinata carica in seno all'ente**).

Tali **importanti spunti ermeneutici e i correlati principi di diritto** sono stati diramati dalla **suprema Corte di Cassazione**, con l'[ordinanza n. 1489 del 21.01.2019](#), che si è espressa proprio in relazione ai **profili di responsabilità dei soci di un'associazione**, richiamando anche la **normativa sostanziale di riferimento in subiecta materia**.

Sullo specifico punto, ai sensi dell'[articolo 38 cod. civ.](#):

- per le **obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione** i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune;
- **delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione.**

Ciò posto, i fatti in causa prendevano le mosse da **un avviso di accertamento** emesso dall'Agenzia delle Entrate di Bologna con il quale l'Ufficio Finanziario **ingiungeva il pagamento** nei confronti dei due soci – per **l'omesso versamento delle ritenute fiscali** operate sui **compensi erogati a terzi** – ritenuti i **responsabili solidali** dell'obbligazione tributaria, ai sensi del richiamato [articolo 38 cod. civ.](#).

In merito, le citate **persone fisiche** erano rispettivamente **soci e componenti del consiglio direttivo di un'associazione** non riconosciuta.

In sede di appello il giudice di merito **accoglieva il ricorso presentato dai contribuenti**, tenuto conto che **non era stata fornita indicazione e prova del fatto** che i **comportamenti omissivi** erano stati **posti in essere dai ricorrenti**, non essendo sufficiente la **mera sussistenza di un incarico direttivo gestionale nell'ambito della associazione in questione**.

Avverso la sentenza emessa da parte del giudice del gravame, l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per Cassazione rilevando che, **in materia di associazioni non riconosciute**, **rispondono per i debiti d'imposta che sorgono ex lege i soggetti che, in forza del ruolo rivestito, hanno diretto la complessiva gestione associativa in un determinato periodo**.

Tutto ciò premesso, gli Ermellini hanno **rigettato la tesi espressa da parte dell'Amministrazione finanziaria** tenuto conto che:

- come già chiarito in passato dalla stessa Corte di cassazione la **responsabilità personale e solidale prevista dall'articolo 38, comma 2, cod. civ.** per colui che **agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta, non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, bensì all'attività negoziale effettivamente svolta per conto di essa** e risoltasi nella **creazione di rapporti obbligatori fra questa ed i terzi**;
- chi **invoca in giudizio tale responsabilità** ha l'onere di provare la **concreta attività svolta in nome e nell'interesse dell'associazione, non essendo sufficiente la dimostrazione in ordine alla carica rivestita all'interno dell'ente** ([Corte di cassazione, sentenze n. 8752/2017, 8188/2014, n. 26290/2007](#)).

Nel caso esaminato, infatti, la circostanza che i ricorrenti **fossero componenti del consiglio direttivo dell'associazione** avrebbe potuto **indurre – prima facie** – a ritenere che gli stessi **avessero concorso a decisioni volte alla creazione di rapporti obbligatori per l'associazione**.

Tuttavia, proprio a parere della **Giurisprudenza espressa in sede di legittimità, è necessario che di tale circostanza venga fornita prova da parte dell'Amministrazione**.

Di contro, in linea con le argomentazioni illustrate nella sentenza impugnata, la suprema Corte ha concordemente rilevato che **tale prova non era stata fornita** da parte dell'Ufficio finanziario, significando che **non era sufficiente la mera rappresentanza dell'associazione né la conoscenza della gestione economico finanziaria dell'associazione** e, infine, neppure la partecipazione ad una riunione del consiglio direttivo nel 2009 per l'approvazione del rendiconto del 2008.

Sul punto i **Giudici di piazza Cavour** hanno rilevato che **per i debiti d'imposta, i quali non sorgono** su base negoziale, ma “*ex lege*” al verificarsi del relativo presupposto, **è chiamato a rispondere solidalmente tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per il tributo non corrisposto** il soggetto che, in **forza del ruolo rivestito, abbia diretto la complessiva gestione associativa nel periodo considerato**, *fermo restando che il richiamo all'effettività dell'ingerenza vale a circoscrivere la responsabilità personale del soggetto investito di cariche sociali alle sole obbligazioni sorte nel periodo di relativa investitura*”.

In buona sostanza, nel caso di specie:

- la **partecipazione al consiglio direttivo**, da parte dei ricorrenti, è avvenuta nel 2009 ma solo per **l'approvazione del rendiconto** per l'anno 2008;
- **non risulta un'effettiva permanenza** nella carica degli stessi per tutto il 2009 (anno cui esclusivamente si riferisce l'accertamento), **né una loro partecipazione ad ulteriori riunioni nel corso di tale anno**;
- l'unica loro partecipazione, come detto, riguarda il **rendiconto per l'anno 2008** ossia un periodo **del tutto estraneo** alla **gestione dell'anno 2009**, che tuttavia assume **peculiare**

rilevanza per il caso risolto dai giudici.

OneDay Master

LE NUOVE PROCEDURE DI SOVRAINDEBITAMENTO E LE RESPONSABILITÀ CIVILI E PENALI NELLA CRISI E NELL'INSOLVENZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

PENALE TRIBUTARIO

La rilevanza penale delle fatture soggettivamente inesistenti

di Davide Albonico

“Ai fini della configurabilità del reato di cui all’articolo 2 del D.Lgs. n. 74/2000, in ordine all’evasione delle imposte sui redditi, rilevano solo le operazioni oggettivamente inesistenti, ovvero quelle relative alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, e non anche le operazioni soggettivamente inesistenti, quando cioè l’operazione oggetto di imposizione fiscale sia stata effettivamente eseguita e tuttavia non vi sia corrispondenza soggettiva tra il prestatore indicato nella fattura e il soggetto che abbia erogato la prestazione”.

Queste, in sintesi, le conclusioni a cui è giunta la **Corte di Cassazione – Terza sezione penale**, che, con la [sentenza n. 16768 del 17.04.2019](#), è tornata ancora una volta a pronunciarsi sui **reati fiscali** realizzati mediante l’utilizzo di **fatture per operazioni inesistenti**.

Per una corretta ricostruzione della fattispecie si ricorda che il citato **articolo 2** punisce, in particolare, con la **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni** chiunque, **avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, indica in una delle dichiarazioni relative alle **imposte sui redditi o sul valore aggiunto, elementi passivi fittizi**, quando tali fatture o documenti siano **registrati nelle scritture contabili obbligatorie o detenuti a fine di prova nei confronti dell’Amministrazione finanziaria**.

In particolare, **assumono rilievo penale le fatture o i documenti aventi rilievo probatorio attestanti operazioni in tutto o in parte prive di riscontro nella realtà dei fatti**, tanto in senso **oggettivo** – perché mai effettivamente poste in essere, ovvero realizzate soltanto per una parte – quanto in senso **soggettivo**, perché intercorse fra parti diverse da quelle risultanti dalla documentazione stessa.

Il concetto di **“inesistenza”** deve essere, di conseguenza, inteso come **qualsiasi divergenza fra la realtà documentata e quella effettiva**.

Sul piano operativo va poi tenuta in debita considerazione la distinzione tra **fatture per operazioni oggettivamente inesistenti** e **fatture per operazioni soggettivamente inesistenti**, in particolare:

- quanto alla **prima fattispecie**, la **divergenza** tra la realtà e la sua rappresentazione attiene al **contenuto negoziale dell’atto rappresentato** (viene fatturata una determinata operazione, ma ne è stata effettuata un’altra), ovvero all’**inesistenza in senso assoluto dell’operazione stessa** (simulazione assoluta) dato che **nessuna operazione è in realtà stata effettuata**;

- quanto all'inesistenza soggettiva, vi è divergenza tra la rappresentazione documentale e la realtà attinente ad uno dei soggetti che intervengono nell'operazione; la transazione esiste, ma va riferita a soggetti differenti (cfr. circolare 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza, volume 1, parte II, capitolo 1, paragrafo 3).

Dal riferito quadro normativo discende pertanto che la **falsità delle fatture** può avere **carattere oggettivo**, quando riguarda **operazioni inesistenti sul piano materiale, in tutto o in parte**, al fine di consentire all'utilizzatore di "abbattere" il proprio reddito mediante la deduzione di costi fittizi, oppure **soggettivo**, nel caso in cui **le operazioni siano in realtà intercorse tra soggetti diversi da quelli fatti documentalmente figurare quali parti del rapporto**, allo scopo di permettere all'utilizzatore di portarsi in deduzione costi effettivamente sostenuti (Cfr. [circolare 1/2018](#) del **Comando Generale della Guardia di Finanza**, volume 3, parte V, capitolo 3, paragrafo 11).

Il caso trattato dalla Suprema Corte riguarda l'**ordinanza del 10.09.2018**, con la quale il **Tribunale del Riesame di Monza** confermava il **decreto del 25.06.2018**, con cui il **G.I.P. presso il Tribunale di Monza** aveva disposto nei confronti dell'imputato una **misura cautelare reale** con riferimento al reato di cui all'**articolo 2** citato.

Le contestazioni, in particolare, riguardavano l'indicazione, nelle dichiarazioni fiscali relative agli anni 2013, 2014 e 2015, di **elementi passivi fittizi costituiti da costi per prestazioni di lavoro occasionale** apparentemente **svolte da una pluralità di soggetti**, al fine di evadere le imposte sui redditi e avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti.

Ritenendo illegittima la contestazione mossa, veniva proposto **ricorso in Cassazione** per il fatto che la condotta dell'imputato **non poteva essere inquadrata**:

- nel **reato di cui all'articolo 2** predetto, posto che le ricevute emesse per prestazioni di lavoro occasionale, sebbene riferite ad altre persone, **erano relative a prestazioni realmente esistenti**, essendosi l'indagato solamente limitato a sostituire il nominativo del vero perceptor delle somme pagate con quelli di terze persone, **senza tuttavia mai modificare il saldo delle poste passive al fine di conseguire un indebito vantaggio fiscale**;
- nello **schema dei reati di cui agli articoli 3 e 4 Lgs. 74/2000**, poiché, al di là di tutto, **l'evasione commessa era al di sotto della soglia di punibilità** prevista dalle norme in questione, difettando inoltre **l'elemento soggettivo relativo alla volontà di frodare il fisco** e di avvantaggiarsi patrimonialmente attraverso la creazione di poste passive fittizie.

Secondo **consolidata giurisprudenza** (Cfr. **Cass., Sez. 3, n. 6935 del 23.11.2017** e **Cass., Sez. 3, n. 10394 del 14.1.2010**), il **reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti** (ex [articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)) è integrato, con riguardo alle **imposte dirette**, dalla **sola inesistenza oggettiva delle prestazioni indicate nelle fatture** (diversità,

totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti) mentre, con riguardo all'Iva, comprende anche la inesistenza soggettiva (diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura).

La Suprema Corte, in aderenza a tale orientamento maggioritario, e alla stregua delle considerazioni svolte, ha così **annullato l'ordinanza impugnata e rinviato per un nuovo esame al Tribunale di Monza**.

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2019

[Scopri le sedi in programmazione >](#)