

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 veritiere;
- 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 precisazione 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:



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 percettore 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**.

