

Edizione di mercoledì 12 Febbraio 2020

AGEVOLAZIONI

Regime forfettario: causa di esclusione a decorrenza immediata

di **Lucia Recchioni**

DICHIARAZIONI

Le novità del modello Redditi SC 2020

di **Federica Furlani**

ENTI NON COMMERCIALI

La Legge 398/1991 e le prestazioni connesse – II° parte

di **Guido Martinelli**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Deducibili le indennità pagate per evitare le liti

di **Fabio Landuzzi**

PENALE TRIBUTARIO

Fatture per operazioni inesistenti e consapevolezza dell'acquirente

di **Marco Bargagli**

AGEVOLAZIONI

Regime forfettario: causa di esclusione a decorrenza immediata

di Lucia Recchioni



Con la [risoluzione AdE 7/E/2020](#), pubblicata ieri, **11 febbraio**, l'Agenzia delle entrate ha finalmente fornito la sua interpretazione in merito alla **decorrenza della nuova causa ostativa al regime forfettario e della nuova condizione di accesso**, entrambe introdotte dalla **Legge di bilancio 2020**, prevedendo che le stesse **operino già dal periodo d'imposta 2020 se i contribuenti, nell'anno 2019, hanno superato gli stabiliti limiti**.

Giova a tal proposito ricordare che, con la **Legge di bilancio 2020** sono state modificate le disposizioni in materia di regime forfettario, introducendo un **nuovo requisito di accesso** e una **nuova causa ostativa**.

Con riferimento ai **requisiti di accesso**, la nuova disposizione di legge stabilisce che possono applicare il regime forfettario i contribuenti che, al contempo, nell'anno precedente:

- hanno conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, **non superiori a 65.000 euro**,
- hanno sostenuto **spese per il personale e per lavoro accessorio non superiori a 20.000 euro**.

Per quanto riguarda, invece, le **cause di esclusione**, la Legge di bilancio 2020 ne ha introdotta una nuova, precludendo il regime in esame ai contribuenti che, nel periodo d'imposta precedente, hanno percepito **redditi di lavoro dipendente o assimilati di importo lordo superiore a 30.000 euro**.

Tale **causa di esclusione** non si discosta da quella, sostanzialmente identica, prevista in sede di prima applicazione del regime forfettario ([articolo 1, comma 57, lettera d-bis, L. 190/2014](#)), ed eliminata dalla **Legge di bilancio 2019**.

Allo stesso modo, la nuova **condizione di accesso**, prima richiamata, ripropone la precedente previsione normativa, pur introducendo una **soglia più elevata (20.000 euro in luogo dei 5.000**

euro in passato previsti).

I dubbi connessi alle riproposte **cause ostative** e **condizioni di accesso** erano pertanto principalmente riconducibili alla **decorrenza** delle novità normative, posto che:

- da un lato, la precedente [circolare AdE 10/E/2016](#), in relazione alla disciplina previgente, aveva previsto che assumesse rilevanza la **condizione rilevabile nell'anno precedente**, pur a fronte della novità normativa entrata in vigore nell'anno di riferimento,
- dall'altro lato, la successiva [circolare AdE 9/E/2019](#), pur con riferimento a cause di esclusione diverse, aveva ritenuto le previsioni dello **Statuto dei diritti del contribuente incompatibili** con la possibilità di far riferimento, ai fini delle necessarie verifiche, alle condizioni sussistenti nell'**anno precedente**, considerata la **data di entrata in vigore della disposizione**.

Con la **risoluzione** in esame, dunque, l'Agenzia delle entrate interviene sulle richiamate incertezze, ritenendo che *“come si evince dall'espressa formulazione normativa”* **il limite delle spese/redditi vada verificato con riferimento all'anno precedente all'applicazione del regime forfetario**.

Di conseguenza, i contribuenti che, nel 2019, hanno superato il limite di **30.000 euro di redditi di lavoro dipendente o assimilato non possono accedere al regime forfetario nel 2020**. Stessa considerazione può essere espressa con riferimento al nuovo requisito di accesso (**spese per il personale e per lavoro accessorio superiori a 20.000 euro**), con riferimento al quale si rende necessario verificare la **situazione esistente nel 2019**.

L'Agenzia delle entrate ritiene, a tal proposito, che tale interpretazione non contrasti con le previsioni dell'**articolo 3 dello Statuto dei diritti del contribuente**, posto che *“le modifiche apportate al regime con la legge di bilancio per il 2020 non impongono alcun adempimento immediato, atto a garantire le condizioni abilitanti per la permanenza nel regime per i soggetti che nel 2019 avevano i requisiti per fruire del forfait*.

Infatti, il requisito (non aver sostenuto più di 20.000 euro di spese per lavoro accessorio, lavoratori dipendenti e collaboratori) e la causa di esclusione (aver percepito più di 30.000 euro di redditi da lavoro dipendente e assimilati) impongono esclusivamente una verifica dell'eventuale superamento di dette soglie”.

Da ultimo, l'Agenzia delle entrate ritiene che *“l'eventuale fuoriuscita dal regime forfetario comporterà per il contribuente l'adozione del regime ordinario, con i consueti adempimenti e secondo regole note e già fissate nell'ambito dello stesso regime forfetario: in tale ottica, non sembra possibile ritenere che si contravvenga al contenuto dispositivo dell'articolo 3, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente”*.

DICHIARAZIONI

Le novità del modello Redditi SC 2020

di **Federica Furlani**



Con il **Provvedimento n. 27765/2020 del 31 gennaio 2019** è stato approvato il modello Redditi Società di capitali 2020 con relative istruzioni, da utilizzarsi per dichiarare i redditi relativi al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

Le principali novità del modello riguardano i seguenti quadri:

QUADRO RF – REDDITO D'IMPRESA, nel quale:

- è stata inserita la **colonna 3 nel rigo RF50**, in cui indicare la quota annuale deducibile dei redditi di cui al **beneficio Patent box**, qualora il contribuente abbia optato, in alternativa all'istanza di *ruling*, per l'indicazione delle informazioni necessarie alla determinazione del reddito agevolabile in idonea documentazione. [L'articolo 4 D.L. 34/2019](#), convertito nella **L. 58/2019**, ha introdotto infatti la possibilità, in alternativa alla procedura di *ruling*, di **determinare direttamente in dichiarazione** il reddito agevolabile ai fini del *Patent box*, ripartendo la variazione in diminuzione in **tre quote annuali di pari importo**, da indicare nella dichiarazione dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relative al periodo di imposta in cui viene esercitata tale opzione e in quelle relative ai due periodi d'imposta successivi. A supporto di tale autonoma determinazione, il legislatore ha previsto inoltre un **regime di disapplicazione delle sanzioni** in caso di controlli che soggiace al possesso, da parte del beneficiario, di documentazione, di cui al **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 luglio 2019**. L'opzione va inoltre comunicata nel **quadro OP**, che ha visto l'introduzione dello specifico **rigo OP21**;
- tra le **"Altre variazioni in diminuzione"** (rigo RF55) è stato introdotto il **codice 79**, che riguarda il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativi agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi (esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'[articolo 164, comma 1, Tuir](#)), effettuati **dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019**, ovvero entro il 30 giugno 2020, a condizione che

entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti **accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%** del costo di acquisizione, che è maggiorato del 30% ([articolo 1 D.L. 34/2019](#), convertito, con modificazioni, dalla L. 58/2019);

- è stato modificato il “**Prospetto per la determinazione degli interessi passivi indeducibili**” per tener conto delle modifiche apportate, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 12.2018 (2019 per i soggetti solari), all'[articolo 96 Tuir](#) dal **D.L. 142/2018** che riguardano, in particolare:
 1. l'introduzione di una **nuova definizione degli interessi passivi (e attivi)** e degli oneri (e proventi) assimilati rilevanti a fini fiscali;
 2. la rilevanza degli **interessi capitalizzati**;
 3. la possibilità di **riportare in avanti anche l'eccedenza di interessi attivi** rispetto a quelli passivi;
 4. l'adozione di un concetto di **Rol** (risultato operativo lordo) basato sulla normativa **fiscale**, in luogo di quella contabile;
- è stato introdotto il **rigo RF 140** per indicare gli **strumenti finanziari**, diversi da azioni e titoli simili, aventi specifiche caratteristiche espressamente individuate al comma 2 dell'[articolo 9 D.L. 34/2019](#) convertito, con modificazioni, dalla L. 58/2019, che **non concorrono alla formazione del reddito imponibile degli emittenti** ai fini dell'imposta sul reddito delle società (Ires) e dell'imposta sul reddito delle attività produttive (Irap).

QUADRO RQ – ALTRE IMPOSTE, nel quale:

- la **Sezione XI-A “Imposta addizionale Ires”** accoglie anche i dati dei soggetti che producono redditi derivanti da attività svolte sulla base di **concessioni autostradali, concessioni di gestione aeroportuale, autorizzazioni e concessioni portuali** rilasciate ai sensi degli [articoli 16 e 18 L. 84/1994](#), e concessioni ferroviarie ([articolo 1, comma 716, L. 160/2019](#)), che applicano un'addizionale Ires di 3,5 punti percentuali;
- la **Sezione XVII “Rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni”** accoglie la facoltà di **rideterminare i valori delle partecipazioni e dei terreni** posseduti alla data del 1° gennaio 2019 ([1, co. 1053 e 1054, L. 145/2018](#)) e del 1° gennaio 2020 ([art. 1, co. 693 e 694, L. 160/2019](#));
- le **Sezioni XXIII-A, XXIII-B E XXIII-C “Rivalutazione beni d'impresa e partecipazioni”** accolgono la facoltà di **rivalutare i beni d'impresa** e le **partecipazioni** e di affrancare ai fini fiscali i maggiori valori che risultano iscritti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 e di affrancare il saldo di rivalutazione ([articolo 1, commi da 696 a 704, L. 160/2019](#)).

QUADRO RN – DETERMINAZIONE DELL'IRES, nel quale:

- nella **colonna 5** del rigo **RN10** (“Detrazioni”) è stata prevista, tra le altre, l'indicazione delle spese sostenute dal 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2021 relative all'acquisto e

alla posa in opera di **infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica** (**articolo 16-ter D.L. 63/2013**, convertito, con modificazioni, dalla L. 90/2013); nei nuovi rigi da RS420 a RS422 “**Spese infrastrutture ricarica veicoli elettrici**” del quadro RS vanno indicate le relative spese;

- nel **rigo RN14** sono state inserite le **colonne 4 (Sport bonus)**, per l’indicazione del credito d’imposta per le erogazioni liberali in denaro per interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e per la realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche ([articolo 1, commi da 621 a 627, L. 145/2018](#)), e **5 (Bonus bonifica ambientale)**, per l’indicazione del credito d’imposta per le erogazioni liberali in denaro effettuate per interventi su edifici e terreni pubblici per la bonifica ambientale ([articolo 1, commi da 156 a 161, L. 145/2018](#)). Nei nuovi rigi **RS253 “Credito d’imposta per le erogazioni liberali a favore di impianti sportivi pubblici (Sport bonus)”** e **RS254 “Bonus bonifica ambientale”** va poi monitorato l’ammontare e l’utilizzo di tale credito.

QUADRO RM – REDDITI DERIVANTI DA SOGGETTI CONTROLLATI NON RESIDENTI (Articolo 167 Tuir) – RIVALUTAZIONE DEI TERRENI, nel quale:

- la **Sezione II** (“*Rivalutazione del valore dei terreni ai sensi dell’articolo 2, decreto legge n. 282 del 2002 e successive modificazioni*”) va utilizzata in caso di fruizione della facoltà di **rideterminare il valore dei terreni** posseduti alla data del 1° gennaio 2019 che prevede il pagamento di un’**imposta sostitutiva** con l’applicazione di un’**aliquota nella misura del 10%** ([articolo 1, commi 1053 e 1054, L. 145/2018](#)) e alla data del 1° gennaio 2020 ([1, co. 693 e 694, L. 160/2019](#)).

QUADRO FC – REDDITI DEI SOGGETTI CONTROLLATI NON RESIDENTI, modificato per tener conto delle novità del **Lgs. 142/2018** (emanato a seguito dell’attuazione della **Direttiva UE 2016/1164** del Consiglio, del 12 luglio 2016), in particolare nel **Prospetto per la determinazione degli interessi passivi non deducibili** e sulla non applicazione della disciplina delle c.d. “**società di comodo**”.

QUADRO TR – IMPOSIZIONE IN USCITA E VALORI FISCALI IN INGRESSO, modificato per tener conto delle nuove disposizioni relative all’applicazione della disciplina sull’imposizione in uscita e valori fiscali in ingresso ([articoli 166 e 166-bis Tuir](#) e **Lgs. 142/2018**).

ENTI NON COMMERCIALI

La Legge 398/1991 e le prestazioni connesse – II° parte

di Guido Martinelli



Alla medesima conclusione raggiunta nel [precedente contributo](#), ossia che il riferimento ai **proventi connessi** si debba riferire solo ai fini Iva, si giunge anche esaminando le disposizioni normative in materia.

La Legge 398/1991, infatti, al suo [articolo 2](#), quando, al **comma 3**, fa riferimento **all'imposta sul valore aggiunto, ne prevede l'applicabilità secondo le "modalità di cui all'articolo 74 quinto comma del decreto del presidente della repubblica 26 ottobre 1972 n. 633"** mentre, quando, al successivo **comma 5**, si occupa delle imposte sui redditi prevede espressamente che: **"il reddito imponibile dei soggetti di cui all'articolo 1 è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività..."**.

Il citato [articolo 9 D.P.R. 544/1999](#) facendo espresso riferimento all'[articolo 74 D.P.R. 633/1972](#) fa evidente riferimento solo ai fini Iva.

Da tutto quanto sopra ne consegue, ad avviso dello scrivente, che **le associazioni** e società sportive dilettantistiche (nonché **tutte le altre associazioni** senza scopo di lucro a cui la disposizione si potrà applicare fino alla data di entrata in vigore del titolo decimo del codice del terzo settore), **che hanno optato per gli adempimenti di cui alla Legge 398/1991, potranno applicare, ai fini delle imposte sui redditi, il coefficiente di redditività del 3 % sull'ammontare di tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali**, a cui andrà aggiunto l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali, **mentre per le società sportive il citato coefficiente si applicherà su tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi dell'[articolo 81 Tuir](#).**

Analogha distinzione non potrà essere richiamata ai fini Iva. Infatti, in tal caso, sarà necessario distinguere solo i proventi conseguiti soggetti a tale imposta, i quali si debbano ritenere "connessi" alla attività istituzionale, da quelli che non lo sono.

Solo quelli riconducibili alla prima fattispecie potranno godere della **determinazione**

forfettaria; per i secondi sarà, invece, necessario operare in **regime ordinario Iva**.

Pertanto, si ritiene che si debba confermare la prassi applicativa fino ad oggi in essere che, **ai fini delle imposte sui redditi, riteneva che tutti i proventi commerciali confluissero nel regime di cui alla Legge 398/1991** (andando quindi ad incidere sul *plafond* previsto per tale disposizione). Da ciò ne consegue che i proventi dovrebbero essere riportati mensilmente, per totale, nel **registro** previsto a tal fine.

Se così fosse, e se l'Agenzia confermasse questa interpretazione, come ci si augura possa fare a stretto giro, ne deriverebbe che, allo stato dell'arte, in virtù, si ricorda, delle previsioni di cui al [D.M. 10.05.2019](#), al cui interno sono contenute specifiche **fattispecie di esonero dal generale obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi** per la **"fase di prima applicazione"** dell'adempimento, tra le quali sono richiamate le **operazioni non soggette all'obbligo di certificazione** già previste dall'[articolo 2 D.P.R. 696/1996](#) che alla **lettera hh)** del **comma 1**, sarebbero **escluse dalla trasmissione telematica dei corrispettivi le "cessioni e le prestazioni poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono della disciplina di cui alla legge 398/91"**.

Ecco allora che, **fino a quando questa specifica fattispecie di esonero rimarrà operativa, le associazioni e società sportive dilettantistiche che utilizzano il regime di cui alla Legge 398/1991 certamente risulteranno dispensate dall'obbligo di memorizzazione e comunicazione telematica dei corrispettivi per tutte le attività commerciali sia connesse che non a quelle istituzionali, comprese le attività spettacolistiche a carattere sportivo.**

La differenziazione tra **proventi commerciali connessi o meno** rileverà solo ai fini Iva. Si porrà, pertanto, il problema dell'attivazione dei **registri iva per i proventi commerciali non connessi** alle finalità istituzionali e, con maggiore rilevanza, si porrà il problema se sia possibile operare una **rivalsa Iva sugli acquisti relativi ai proventi di natura commerciali non connessi**, sul come individuarli e su quale trattamento applicare agli eventuali costi promiscui.

Se così fosse verrebbe a decadere anche il presunto vantaggio, secondo alcuni previsto dall'[articolo 86 codice del terzo settore](#), che prevede la **determinazione forfettaria dei redditi su tutti i proventi** di natura commerciale, ivi compresi quelli non connessi.

Inoltre, è utile ricordare che, avendo l'Agenzia delle entrate, nella [circolare 18/E/2018](#), indicato che non sono ricompresi tra le attività connesse, **"i corsi per attività sportive che non rientrano nell'ambito delle discipline sportive riconosciute dal Coni"**, deve ritenersi che, se la lettura fornita è quella di ritenere attività sportiva dilettantistica esclusivamente quella considerata tale dal Coni, **analogamente dovrà essere considerata solo quella riconosciuta dal Coni attività di interesse generale sportiva prevista dal codice del terzo settore.**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Deducibili le indennità pagate per evitare le liti

di **Fabio Landuzzi**



Sono **deducibili le somme pagate** da una società ai propri clienti **a titolo di transazione** per **prevenire l'instaurazione di controversie** per un'ipotetica **responsabilità precontrattuale o contrattuale**. È questo l'interessante principio affermato dalla **Corte di Cassazione** nella [sentenza n. 28355/2019](#).

Il caso oggetto della decisione riguardava un **istituto di credito** il quale aveva pagato delle somme ad alcuni clienti, a cui aveva fatto sottoscrivere **investimenti in obbligazioni argentine e obbligazioni Cirio**, i quali avevano eccepito alla banca un **illecito comportamento** consistente nell'omessa osservanza delle regole di condotta previste per i **contratti di investimento**.

L'Agenzia delle Entrate aveva **contestato la non deducibilità** delle somme corrisposte dalla banca, eccependone il **difetto di inerenza** che sarebbe derivato dalla **illiceità della condotta** tenuta dalla società.

La Suprema Corte, nel compiere una disamina completa dell'evoluzione della giurisprudenza in materia di deducibilità delle **spese sostenute in connessione al compimento di atti illeciti**, ha richiamato alcuni principi già affermati dalla stessa Cassazione (fra tutti, [sentenza n. 8135/2011](#)); in modo particolare, è stato puntualizzato qual è l'elemento che determina il venir meno del **collegamento fra l'atto** (o l'operazione) da cui deriva la spesa e quella **connessione all'esercizio dell'attività di impresa** che ne **qualifica l'inerenza** e, quindi, ne legittima il concorso alla formazione del reddito imponibile.

In particolare, si afferma che un costo può essere deducibile nella formazione del reddito d'impresa imponibile solo se ed in quanto esso è **funzionale alla produzione del reddito**, con la conseguenza che la **deducibilità viene esclusa** con riferimento ai costi rappresentati dal **pagamento di sanzioni pecuniarie** irrogate per **punire comportamenti illeciti** del contribuente.

In questa circostanza si ha infatti che **l'illecito** compiuto *“spezza, in ogni caso, il nesso di inerenza in quanto la spesa non nasce più nell'impresa, ma in un atto o fatto, quello **antigiuridico**,*

*che per sua natura **si pone al di là della sfera aziendale***".

Ed è in forza di questo principio che, ricorda la sentenza succitata, la **giurisprudenza** ha riconosciuto, ad esempio, **non deducibili le sanzioni irrogate** a fronte di comportamenti illeciti ([Cassazione, n. 7071/2000](#)), di **violazioni del Codice della strada** ([Cassazione, n. 7317/2003](#)), per **condono edilizio** ([Cassazione, n. 1860/2007](#)), ed altre ancora.

Di contro, sono **deducibili** le somme corrisposte per effetto di transazioni **a titolo di risarcimento** del danno ([Cassazione, n. 5976/2015](#)), come pure le **penali contrattuali** ([Cassazione, n. 16561/2017](#)).

Nel caso in questione, la Cassazione non intravede la configurazione di un **delitto non colposo**, e né ritiene possa trovare spazio la disciplina dei cd. **"costi da reato"**.

Diversamente, siamo dinanzi ad **atti transattivi** che vengono stipulati fra una società (la banca) ed i propri clienti allo scopo di **prevenire l'instaurazione di un contenzioso** riferito a presunte violazioni che sarebbero state commesse dai dipendenti dalla banca stessa.

Tali somme corrisposte dalla società servono quindi ad **evitare il sostenimento di altri potenziali costi** dovuti al **risarcimento** a cui la società avrebbe potuto essere chiamata in caso di soccombenza, nonché sono volti a **migliorare l'immagine commerciale** della società stessa.

Pertanto, le spese in questione **sono state riconosciute dalla Cassazione come pienamente deducibili** trattandosi di *"spese attinenti al concreto svolgimento dell'attività di impresa, a titolo di responsabilità precontrattuale o contrattuale e, dunque, inerenti"*, qualificabili come *"sopravvenienze passive deducibili nell'esercizio in cui interviene la relativa spesa"*.

PENALE TRIBUTARIO

Fatture per operazioni inesistenti e consapevolezza dell'acquirente

di **Marco Bargagli**



Sulla base di un **consolidato orientamento espresso in sede di legittimità** da parte della suprema **Corte di cassazione**, nell'ambito della **frode fiscale** attuata mediante **l'utilizzo di fatture inesistenti**, l'Amministrazione finanziaria deve raccogliere **indizi**, connotati dagli elementi della **gravità, precisione e concordanza** idonei giuridicamente a integrare, a carico del contribuente, una **presunzione semplice** ai sensi dell'[articolo 2727 cod. civ.](#).

Il Fisco può regolarmente assolvere al suo onere probatorio raccogliendo un completo quadro indiziario, non necessariamente costituito da "prove certe ed incontrovertibili", ma operando sulla base di presunzioni semplici, connotate dai requisiti di gravità, precisione e concordanza che dimostrino, in modo oggettivo, che il cessionario era consapevole di prendere parte ad un meccanismo fraudolento.

Sotto tale profilo, l'acquirente in buona fede potrà sempre dimostrare di aver agito sulla base di criteri di diligenza tipici di un imprenditore accorto quali, a titolo esemplificativo:

- **aver acquistato beni o servizi al prezzo mediamente praticato sul libero mercato su prodotti simili;**
- **aver verificato la reale operatività del fornitore, valutando la reale struttura commerciale/industriale in relazione alle forniture effettuate;**
- **conservare traccia dei pagamenti, delle fatture di acquisto, della documentazione di trasporto e degli altri documenti comprovanti che la transazione è realmente avvenuta.**

In merito giova ricordare che, per effetto delle **modifiche intervenute in seguito all'entrata in vigore del D.L. 124/2019**, attualmente l'ordinamento giuridico **prevede la reclusione da quattro a otto anni** nei confronti di **chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** indica, in una delle **dichiarazioni relative a dette imposte, elementi passivi fittizi** ([articolo 2 D.Lgs.](#)

[74/2000](#)).

Il fatto **si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** quando tali fatture o documenti **sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie** o sono comunque **detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**.

Infine, qualora **l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila**, si applica la reclusione da **un anno e sei mesi a sei anni**.

La normativa sostanziale di riferimento, nell'ambito dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, fornisce anche alcune indicazioni, specificando che:

- per **“fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”** si intendono le **fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie**, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che **indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale**, ovvero che **riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi**;
- per **“elementi attivi o passivi”** si intendono le componenti espresse in cifra che **concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto** e le componenti che **incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta**.

Ciò posto, in tema di **evasione fiscale**, la Corte di cassazione, con l'[ordinanza n. 33320 del 17.12.2019](#), ha confermato il precedente **approccio ermeneutico** espresso negli anni, tracciando importanti **principi di diritto**, anche sotto il profilo dell'**onere della prova**.

In **ambito Iva** qualora l'Amministrazione finanziaria rilevi che la fatturazione attiene ad **operazioni oggettivamente inesistenti**, inserite o meno **nell'ambito di una frode carosello**, la stessa ha **l'onere di provare non solo l'oggettiva “fittizietà del fornitore”**, ma anche la **consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta**.

Inoltre occorre dimostrare, **anche in via presuntiva**, in base ad **elementi oggettivi e specifici**, che il **contribuente era a conoscenza**, o avrebbe dovuto esserlo, **usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente**.

A questo punto, **assolto il predetto onere istruttorio**, graverà sul contribuente fornire la **“prova contraria” ossia di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la “diligenza massima” esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto**.

Gli Ermellini hanno inoltre sottolineato che, per **dimostrare l'estraneità alla frode fiscale**, **non assume rilievo né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi**.

In definitiva, i Supremi giudici di legittimità, **accogliendo la tesi difensiva**, hanno sancito che il giudice di merito ***“non ha chiaramente indicato le ragioni per le quali gli amministratori della società contribuente “sapevano o avrebbero dovuto sapere”, secondo la specifica diligenza richiesta dalla loro qualifica professionale, che si trattava di fatture per operazioni “soggettivamente inesistenti”.***