

Edizione di venerdì 12 Giugno 2020

CASI OPERATIVI

R&S 2019 e costi del personale con contratto di somministrazione
di EVOLUTION

DICHIARAZIONI

Pace contributiva: la detrazione dell'onere segue il criterio di cassa
di Sergio Pellegrino

AGEVOLAZIONI

Istanza per il contributo a fondo perduto: schema di sintesi
di Lucia Recchioni

AGEVOLAZIONI

I crediti d'imposta sulle locazioni
di Luca Mambrin

PENALE TRIBUTARIO

Sulla dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti
di Marco Bargagli

CASI OPERATIVI

R&S 2019 e costi del personale con contratto di somministrazione di EVOLUTION

Special Event

LA SIMULAZIONE DI UN LAVORO DI REVISIONE LEGALE TRAMITE UN CASO OPERATIVO – CORSO AVANZATO

Qual è il corretto inquadramento ai fini del credito R&S maturato nel 2019 delle spese del personale sostenute sulla base di un contratto di somministrazione?

Con la rimodulazione delle aliquote del credito d'imposta R&S in vigore nel periodo 2019, apportata dall'articolo 1, comma 70, Legge 145/2018 (c.d. Legge di Bilancio 2019), deve valutarsi il corretto inquadramento delle spese del personale non formalmente dipendente dell'impresa beneficiaria, bensì sostenuto in relazione ad un contratto di somministrazione di lavoro.

Le intensità dell'agevolazione risultano infatti, con riferimento ai crediti d'imposta maturati nel 2019, commisurate all'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato o meno con la società beneficiaria:



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION](#)

DICHIARAZIONI

Pace contributiva: la detrazione dell'onere segue il criterio di cassa

di Sergio Pellegrino



Con la [risposta n. 181 di ieri](#), l'Agenzia delle Entrate ha esaminato le **modalità di detrazione degli importi versati per il riscatto di periodi non coperti da contribuzione** in applicazione della cosiddetta “pace contributiva”.

Come è noto, con l'[articolo 20 del decreto legge 28 gennaio 2019, n. 4](#), convertito con modificazioni dalla [legge 28 marzo 2019, n. 26](#), recante “*Disposizioni urgenti in materia di reddito di cittadinanza e di pensioni*”, il legislatore ha introdotto la **possibilità di riscattare periodi non coperti da contribuzione in favore** degli **iscritti all'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti dei lavoratori dipendenti, alle gestioni speciali dei lavoratori autonomi e alla gestione separata, privi di anzianità contributiva al 31 dicembre 1995 e che non siano già titolari di pensione**.

Si tratta di una **misura sperimentale**, che per il momento si applica per il **triennio 2019-2021**.

Possono quindi godere dell'agevolazione soltanto i soggetti che si sono **iscritti a forme pensionistiche obbligatorie dopo il 1° gennaio 1996**, che acquisiscono la facoltà di riscattare un **massimo di cinque anni**, anche **non continuativi**: le annualità in questione **non devono essere coperte neppure da contribuzione figurativa** e devono essere comprese fra **due intervalli di periodi contributivi**.

L'**onere** da versare per la “pace contributiva” viene determinato sulla base delle **retribuzioni percepite nelle 52 settimane antecedenti** la domanda di riscatto.

Sulla base di quanto prevede il [comma 5 dell'articolo 20 del D.L. 4/2019](#), il versamento può essere effettuato in **un'unica soluzione** ovvero in un **massimo di 120 rate mensili, senza applicazione di interessi**.

Alla luce della previsione contenuta nel **comma 3**, l'onere a carico del contribuente è **detrattabile dall'imposta lorda nella misura del 50%** e deve essere ripartito in **cinque quote annuali costanti di pari importo nell'anno di sostenimento e nei quattro successivi**.

Nell'**istanza di interpello** all'Agenzia delle Entrate, il contribuente dichiara di aver presentato all'**Inps** nel mese di novembre 2019 la **domanda di riscatto**, scegliendo di **pagare l'importo dovuto nel periodo massimo di 10 anni**.

L'istante ritiene che **l'intero importo versato nei 10 anni** possa essere detratto in **5 rate di pari ammontare**, non verificandosi quindi un collegamento tra il momento del pagamento e l'esercizio della detrazione.

L'alternativa di **detrarre soltanto quanto pagato nei primi 5 anni** risulterebbe, a parere del contribuente, evidentemente **penalizzante**, *"discriminando le fasce di popolazione meno abbienti che hanno optato per una dilazione del pagamento più lunga"*.

In realtà **nessuna** delle due soluzioni prospettate nell'istanza appare **corretta**.

L'Agenzia evidenzia, infatti, come la **ripartizione dell'importo detraibile prescinda dalla durata della rateazione** scelta dal contribuente e concessa dall'**Inps**, essendo invece riconosciuta in relazione all'ammontare dell'onere **effettivamente sostenuto** nel corso di ciascun periodo di imposta.

Nel **caso oggetto dell'interpello**, dunque, avendo il contribuente scelto di **rateizzare l'onere in 120 rate mensili**, per **ciascuno dei 10 anni di rateizzazione la detrazione sarà pari al 50% della somma effettivamente versata nell'anno** e sarà **ripartita nell'anno in cui si realizza il versamento e nei successivi 4**.

Ipotizziamo, per semplicità, che **ogni mese il contribuente debba versare 100** e il **pagamento della prima rata sia avvenuto a gennaio 2020**.

In relazione al **periodo 2020**, la **detrazione spettante** sarebbe pari a **240**, ossia **1/5** dell'ammontare versato di **1200**: gli **altri 4/5** verrebbero detratti in quote costanti dall'imposta lorda dei **periodi 2021-2022-2023-2024**.

Nel **2021** l'onere versato si incrementerebbe dell'importo di **1.200** e quindi sarebbe pari **complessivamente a 480** la detrazione dall'imposta lorda del periodo (240 ascrivibili al 2020, 240 al 2021). E così via.

Il versamento dell'onere da parte del contribuente **si concluderebbe nel 2029** e quindi l'**ultima quota di detrazione**, pari a 240, spetterebbe in relazione al **periodo di imposta 2033** (ossia il quarto periodo d'imposta successivo a quello del versamento delle ultime 12 mensilità).

AGEVOLAZIONI

Istanza per il contributo a fondo perduto: schema di sintesi

di Lucia Recchioni

The graphic features a blue header bar with the word "DIGITAL" and the text "Seminario di specializzazione". Below this, the main title "SISMA BONUS E RISPARMIO ENERGETICO 110%" is displayed in large, bold, blue letters. At the bottom, there is a blue button with the text "Scopri di più >".

È stato pubblicato nella tarda serata di **mercoledì 10 giugno** l'attesissimo **provvedimento** con il quale sono stati definiti il **contenuto informativo, le modalità e i termini di presentazione** dell'istanza per il riconoscimento del **contributo a fondo perduto**, previsto dall'[articolo 25 D.L. 34/2020](#).

Nella tabella che segue sono richiamati, in **sintesi**, alcuni **principali aspetti**.

Beneficiari

Possono beneficiare del contributo a fondo perduto i contribuenti:

- che nel **2019** hanno conseguito un ammontare di **ricavi o compensi non superiore a 5 milioni di euro** (le istruzioni, a pagina 4, indicano, a tal fine, il rigo del **modello Redditi 2020** che assume rilievo per ciascuna tipologia di contribuente),
- il cui **fatturato del mese di aprile 2020 è inferiore ai due terzi del fatturato del mese di aprile 2019**.

Il **contributo non spetta** nei seguenti casi:

- soggetti la cui attività sia **cessata alla data di richiesta del contributo**;
- soggetti che **hanno iniziato l'attività dopo il 30 aprile 2020**, con l'eccezione delle partite Iva aperte dagli eredi per la prosecuzione dell'attività dei deceduti;
- enti pubblici di cui all'[articolo 74 Tuir](#);
- **intermediari finanziari e società di partecipazione** di cui all'[articolo 162-bis Tuir](#);
- **professionisti e lavoratori dipendenti** iscritti agli **enti di diritto privato di previdenza obbligatoria** (cosiddette **casse previdenziali**);
- soggetti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste

dagli [articoli 27](#) (bonus professionisti) e [38](#) (bonus lavoratori dello spettacolo) D.L. 18/2020.

Determinazione del contributo

Il contributo è previsto nella seguente misura:

- **20%, se i ricavi e i compensi dell'anno 2019 sono inferiori o pari a 400.000 euro,**
- **15%, se i ricavi e i compensi dell'anno 2019 superano i 400.000 euro ma non l'importo di 1.000.000 di euro,**
- **10%, se i ricavi e i compensi dell'anno 2019 superano 1.000.000 di euro ma non l'importo di 5.000.000 euro.**

Il contributo è comunque riconosciuto per un importo non inferiore a 1.000 euro per le persone fisiche e a 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Contributo spettante a coloro che hanno iniziato l'attività nel 2019

Per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019, il contributo spetta anche in assenza del requisito del calo di fatturato/corrispettivi, sempre che si rispetti il presupposto del limite di ricavi o compensi di 5 milioni di euro. In questo caso il contributo è determinato come segue:

- **se il fatturato da aprile 2020 è più basso di quello di aprile 2019** si applica alla differenza la **percentuale del 20, 15 o 10%** (a seconda dell'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati nel 2019), fermo restando il riconoscimento del **contributo minimo qualora superiore**;
- **se la differenza** tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2020 e quello di aprile 2019 **risulta positiva o pari a zero**, il contributo è pari a quello minimo (**1.000 euro per le persone fisiche e 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche**).

Territori già oggetto di eventi calamitosi

Le previsioni riservate a coloro che hanno iniziato l'attività dal 2019 si estendono anche ai soggetti che, **alla data del 31.01.2020** (data dell'insorgere dell'emergenza da Covid-19) **già versavano in stato di emergenza** a causa di **altri eventi calamitosi** (come ad esempio nel caso dei **Comuni colpiti dagli eventi sismici, alluvionali o di crolli di infrastrutture** che hanno comportato le delibere dello **stato di emergenza**).

La **lista**, non esaustiva, dei **Comuni colpiti da eventi calamitosi**, i cui stati di emergenza erano in atto alla data del **31.01.2020**, è disponibile a pagina 7 delle [istruzioni per la compilazione dell'istanza](#).

Soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2020

Il contributo spetta soltanto a coloro che hanno iniziato l'attività prima del **1° maggio 2020**.

Termini di presentazione

L'istanza può essere presentata **dal 15.06.2020 al 13.08.2020**.

Gli eredi che proseguono l'attività della persona fisica deceduta possono

trasmettere le istanze **dal 25.06.2020 al 24.08.2020**.

Compilazione dell'istanza Il **frontespizio va sempre compilato**; il **quadro A** soltanto nel caso in cui l'ammontare del contributo sia **superiore a 150.000 euro**.

Modalità di presentazione L'istanza può essere presentata soltanto **telematicamente**.
dell'istanza

Una particolare procedura è prevista nel caso in cui l'ammontare del contributo sia **superiore a 150.000 euro**: in questo caso il modello dell'istanza, comprensivo dell'autocertificazione (**Quadro A**), è predisposto in formato pdf, **firmato digitalmente dal soggetto richiedente e inviato esclusivamente tramite pec**.

Possibilità di delegare un intermediario

L'Istanza può essere trasmessa **direttamente dal richiedente o tramite un intermediario con delega di consultazione del Cassetto fiscale del richiedente**, ovvero al servizio "*Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici*" del portale "*Fatture e Corrispettivi*". In questo caso è sufficiente indicare il **codice fiscale dell'intermediario sull'istanza**.

Il provvedimento, tuttavia, prevede anche la possibilità, per il richiedente, di conferire **specifica delega per la sola trasmissione dell'istanza**. L'intermediario dovrà a tal fine inserire nell'istanza **non solo il suo codice fiscale**, ma anche la sua **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** con la quale **attesta di aver ricevuto la delega**.

Ricevute

Le **ricevute** messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate dopo la trasmissione dell'istanza sono **due**: la prima attesta la **presa in carico** (ovvero lo scarto, a seguito dei controlli formali); la **seconda**, messa a disposizione **entro 7 giorni lavorativi dalla data della prima**, che attesta **l'accoglimento dell'istanza ai fini del pagamento** o lo scarto della stessa, indicandone i motivi.

Oltre alle ricevute messe a disposizioni nell'apposita area riservata, **l'Agenzia delle entrate trasmette anche, a mezzo pec, apposita comunicazione al richiedente** (l'indirizzo pec al quale viene trasmessa è quello presente nell'Ini-pec).

Correzione degli errori

Nel caso in cui siano stati commessi errori è possibile presentare una **nuova istanza che sostituisce la precedente**. **Non è più possibile presentare una istanza sostitutiva** dopo il 13 (o, per gli eredi, il 24) agosto e **dopo il rilascio della seconda ricevuta**.

È quindi necessario prestare **particolare attenzione**: il tempo per inviare l'istanza sostitutiva è **moltò breve**.

Modalità di pagamento

Il contributo è accreditato sul **conto corrente identificato dall'Iban indicato nell'istanza**. Il conto deve essere **intestato o cointestato al soggetto richiedente** (a tal fine sono effettuate, dall'Agenzia delle entrate, opportune verifiche).

Rinuncia all'istanza

È possibile presentare una **rinuncia all'istanza già trasmessa**.

La rinuncia **può essere presentata dopo il 13 agosto**, e anche dopo aver **ricevuto le somme**: in questo secondo caso il contributo può essere **restituito con i relativi interessi**, versando le **sanzioni** con ravvedimento (a tal fine, con risoluzione, saranno **istituiti appositi codici tributo**).

AGEVOLAZIONI

I crediti d'imposta sulle locazioni

di Luca Mambrin

The graphic features a blue header with the word 'DIGITAL' and a sub-header 'Seminario di specializzazione'. Below this, the main title 'IL REGIME DELLE LOCAZIONI BREVI POST COVID-19' is displayed in large, bold, blue letters. At the bottom right of the title area is a blue button with the text 'Scopri di più >'. The background of the graphic is white with abstract blue geometric shapes.

Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19, il **D.L. 18/2020, "Decreto Cura Italia"** ha introdotto un **credito d'imposta per l'anno 2020**:

- ai **soggetti esercenti attività d'impresa** (ne sono esclusi i lavoratori autonomi);
- nella misura del **60%** dell'ammontare del **canone di locazione** relativo al mese di **marzo 2020**;
- per gli **immobili rientranti nella categoria catastale C/1**.

Il credito d'imposta non è riconosciuto alle attività considerate essenziali di cui agli [allegati 1](#) e [2](#) del **D.P.C.M. 11.03.2020** ed è utilizzabile esclusivamente in **compensazione con modello F24**.

Nelle [circolari AdE 8/E/2020](#) e [11/E/2020](#) l'Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti, in particolare:

- il credito d'imposta matura esclusivamente a seguito dell'avvenuto **pagamento del canone**;
- sono **esclusi** dall'ambito applicativo dell'agevolaione i contratti di locazione di **immobili rientranti nelle altre categorie catastali**, diverse dalla C/1, anche se aventi destinazione commerciale (come ad esempio la categoria D/8), nonché gli immobili utilizzati nell'ambito di un contratto di affitto d'azienda o di affitto di ramo d'azienda;
- qualora le **spese condominiali** siano state pattuite come voce unitaria con il canone di locazione, e tale circostanza risulti dal contratto, possono concorrere alla determinazione dell'importo sul quale calcolare il credito d'imposta;
- nel caso di contratto di locazione con **canone unitario comprendente sia il negozio (C/1) che una pertinenza (C/3)** il **credito di imposta spetta sull'intero canone**, in quanto la pertinenza rappresenta un **accessorio rispetto al bene principale**, purché tale pertinenza sia utilizzata per lo svolgimento dell'attività.

L'importo può essere utilizzato, come precisato nella [risoluzione 13/E/2020 a partire dal 25 marzo 2020 esclusivamente in compensazione](#), utilizzando il **modello di pagamento F24**, da presentare attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate utilizzando il **codice tributo “6914”**.

Nell'ambito del **D.L. 34/2020**, c.d. "**Decreto Rilancio**" è stato introdotto un nuovo, specifico e più ampio **credito d'imposta sulle locazioni**. In particolare, la nuova agevolazione viene riconosciuta in favore:

- dei **soggetti esercenti attività d'impresa**;
- dei **soggetti esercenti arte o professione**;
- degli **enti non commerciali**, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti,

con **ricavi o compensi non superiori a 5 milioni** di euro conseguiti nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

Il credito spetta:

- nella misura del **60%** dell'ammontare mensile del **canone di locazione**, di **leasing** o di **concessione di immobili ad uso non abitativo** destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo;
- nella misura del **30%** in caso di **contratti di servizi a prestazioni complesse** o di **affitto d'azienda**, comprensivi di almeno un **immobile a uso non abitativo** destinato allo svolgimento delle medesime attività.

Il credito di imposta è riconosciuto alle **strutture alberghiere e agrituristiche a prescindere** dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente.

L'agevolazione prevista è commisurata **all'importo versato nel periodo d'imposta 2020** con riferimento a ciascuno dei mesi di **marzo, aprile e maggio** mentre per le **strutture turistico ricettive con attività solo stagionale** con riferimento a ciascuno dei mesi di **aprile, maggio e giugno**.

Il credito d'imposta spetta a condizione che i soggetti esercenti attività economica abbiano subito una **diminuzione del fatturato o dei corrispettivi** in ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio di almeno il **50%** rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente. **Il calo del fatturato o dei corrispettivi deve essere verificato mese per mese**, quindi può verificarsi il caso, ad esempio, che spetti il credito d'imposta solo per uno dei tre mesi.

Per gli **enti non commerciali** non è prevista tale verifica con riferimento all'attività istituzionale. Per questi soggetti, quindi, il requisito da rispettare ai fini della **fruizione del credito d'imposta** (oltre al non aver conseguito nell'anno precedente flussi reddituali in misura

superiore a 5 milioni di euro) è che l'immobile per cui viene corrisposto il canone abbia una **destinazione non abitativa e sia destinato allo svolgimento dell'attività istituzionale**.

La [circolare AdE 14/E/2020](#) ha chiarito che il credito spetta a **prescindere dalla categoria catastale** dell'immobile, rilevando l'effettivo utilizzo dello stesso nelle **attività menzionate nella norma** (industriale, commerciale, artigianale, agricola e di interesse turistico).

In relazione agli immobili destinati all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, l'Agenzia ha precisato che rientrano nell'ambito di applicazione del credito anche **gli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente**: in tal caso tuttavia il credito di imposta è riconosciuto sul **50% del canone di locazione**, a condizione che **il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile** adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione.

In merito all'**ambito soggettivo di applicazione della norma**, la [circolare AdE 14/E/2020](#) ha chiarito che rientrano nell'agevolazione:

- gli **imprenditori individuali**, le **snc** e le **sas** che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- gli **enti e società** indicati nell'[articolo 73, comma 1, lett. a\) e b\), Tuir](#);
- le **stabili organizzazioni di soggetti non residenti** di all'[articolo 73, comma 1, lett. d\), Tuir](#);
- le **persone fisiche** e delle **associazioni** di cui all'[articolo 5, comma 3, lett c\), Tuir](#) che esercitano arti e professioni.

Sono inclusi anche i soggetti in **regime forfetario** e gli **imprenditori e le imprese agricole**, sia che determinino per **regime naturale il reddito su base catastale**, sia quelle che **producono reddito d'impresa**, mentre sono **esclusi coloro che svolgono attività commerciali non esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente** che producono **redditi diversi ex articolo 67, comma 1, lett. i) e l), Tuir**.

Con la [risoluzione AdE 32/E/2020](#) è stato istituito il **codice tributo "6920"** per la compensazione del credito, da presentare esclusivamente attraverso i **servizi telematici dell'Agenzia delle entrate**, fermo restando la necessità, per poter operare la compensazione, che il **canone risulti pagato**.

Il credito d'imposta può essere **utilizzato anche nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa** o, in alternativa **può essere ceduto**.

La cessione può avvenire a favore del **locatore/concedente**, oppure di altri soggetti, **compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari**, con facoltà di successiva cessione del credito per questi ultimi.

Nell'ipotesi in cui il credito d'imposta sia oggetto di cessione al locatore il versamento del

canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al **momento di efficacia della cessione**, nei confronti dell'amministrazione finanziaria. In altri termini, in questa particolare ipotesi è possibile fruire del credito anche in assenza di pagamento, fermo restando, però, che deve intervenire **il pagamento della differenza dovuta rispetto all'importo della cessione pattuita**.

Infine in merito alla **cumulabilità** con il credito d'imposta di cui al **D.L. 18/2020** l'Agenzia, dopo aver ribadito **il divieto di cumulo** in relazione ai canoni di locazione pagati relativi **al mese di marzo**, ha precisato che nel caso in cui non sia ancora stato utilizzato il credito d'imposta per botteghe e negozi, ad esempio nell'ipotesi di **pagamento non avvenuto del canone di locazione**, è possibile optare per il credito d'imposta previsto dall'[articolo 28 del Decreto Rilancio](#), fermo restando **il possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi**.

PENALE TRIBUTARIO

Sulla dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti

di Marco Bargagli

DIGITAL Seminario di specializzazione

TUTTO TRIANGOLAZIONI E ALTRE NOVITÀ NELL'IVA COMUNITARIA

Scopri di più >



Come noto, con riferimento al **fenomeno della frode fiscale**, il legislatore ha introdotto **due precise fattispecie sanzionatorie** contemplate dagli [articoli 2 e 3 D.Lgs. 74/2000](#).

Sul punto, in seguito alle **modifiche intervenute ad opera del D.L. 124/2019**, l'ordinamento penale-tributario 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 reclusione da tre a otto anni nei confronti di chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ovvero elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

1. l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro

trentamila;

2. l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al **cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione**, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al **cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima** o comunque a euro trentamila.

Il **fatto delittuoso** si considera commesso avvalendosi di **documenti falsi** quando tali documenti sono **registrati nelle scritture contabili obbligatorie** o sono **detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria** ([articolo 3 D.Lgs. 74/2000](#)).

Il legislatore ha altresì previsto che, per **integrare tale seconda fattispecie di reato**, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli **obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili** o la sola **indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali**.

Delineato l'assetto normativo di riferimento, molto spesso gli addetti ai lavori si chiedono quale siano le peculiari caratteristiche che contraddistinguono le due diverse ipotesi delittuose e in quale rapporto vada valutata concretamente la condotta del soggetto attivo del reato.

Sullo specifico punto la Corte di cassazione, sezione 3^a penale, con la **sentenza n. 10916/2020 del 12.11.2019**, ha tracciato **importanti principi di diritto** delineando compiutamente le singole ipotesi.

Gli Ermellini hanno precisato che tra le **due fattispecie di reato sopra indicate** (ossia la **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** e la **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**), sussiste un **“rapporto di specialità reciproca”**.

Infatti, “accanto ad un **nucleo comune** costituito dalla **presentazione di una dichiarazione infedele**, il primo **presuppone l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti**, mentre il secondo, una **falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie** nonché l'impiego di **altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e il raggiungimento della soglia di punibilità**”.

Di conseguenza la suprema Corte chiarisce che il **discrimine tra i due reati** non è dato dalla natura **dell'operazione**, ma dal **modo in cui essa è documentata**, poiché alla **particolare idoneità probatoria delle fatture** corrisponde una **maggior capacità decettiva delle falsità commesse utilizzando proprio tali documenti**.

Proprio la **giurisprudenza di legittimità** ha confermato la **definizione di “operazione**

soggettivamente inesistente", ossia quella **non realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura**.

La diversità può riguardare chi **abbia emesso il documento (ma non abbia in realtà effettuato alcuna prestazione)**, ovvero il caso in cui essa **sia stata effettuata non in favore di colui che risulta destinatario del documento fiscale**.

In tale circostanza la **diversità riguarda il destinatario della fattura**, che quindi la utilizza **pur non essendo committente né il beneficiario di alcuna prestazione**, annotando nella contabilità **i costi sostenuti ed i crediti ai fini Iva senza che ciò corrisponda ad una operazione realmente intercorsa tra le parti**; in buona sostanza **il beneficiario reale della prestazione è un altro**, mentre nel documento è indicato un soggetto che **non ha preso parte all'operazione economica**.

In definitiva, quando la **falsità ha ad oggetto l'indicazione dei soggetti tra i quali è intercorsa l'operazione (i.e. "soggetti diversi da quelli effettivi")**, viene **integrato il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti**.