

Edizione di martedì 5 Luglio 2022

CASI OPERATIVI

Trasmissione dati ts: quali regole per il ravvedimento operoso?
di **EVOLUTION**

IVA

Esterometro: primi chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate
di **Roberto Curcu**

DICHIARAZIONI

Modello Redditi SC 2022: riconoscimento dei maggiori valori dei beni
di **Federica Furlani**

AGEVOLAZIONI

Beni strumentali 4.0: misura e momento di utilizzo del credito
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

PENALE TRIBUTARIO

Ravvedimento operoso in ambito penale: i chiarimenti delle Entrate
di **Alessandro Carlesimo**

CASI OPERATIVI

Trasmissione dati ts: quali regole per il ravvedimento operoso?

di **EVOLUTION**

Seminario di specializzazione

LE NOVITÀ IN MATERIA DI FATTURAZIONE ELETTRONICA ED ESTEROMETRO

[Scopri di più >](#)

Come si calcola la sanzione da versare per regolarizzare l'omessa, errata o tardiva trasmissione di dati sanitari al sistema "Tessera Sanitaria"?

La violazione degli obblighi di trasmissione dei dati sanitari può essere sanata mediante l'istituto del ravvedimento operoso, la cui invocazione presuppone l'individuazione dell'importo base cui commisurare la sanzione amministrativa da pagare.

L'adempimento in questione riguarda gli operatori sanitari quali, a titolo esemplificativo, aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, farmacie, i presidi di specialistica ambulatoriale, gli iscritti all'Albo dei medici chirurghi e degli odontoiatri etc.

[**CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...**](#)



IVA

Esterometro: primi chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate

di **Roberto Curcu**



In un **webinar** organizzato da Confindustria, il dott. Piancaldini e la dott.ssa Lami dell'Agenzia dell'Entrate, preannunciando che a breve la stessa Agenzia pubblicherà dei **documenti ufficiali con dei chiarimenti in merito all'esterometro**, hanno anticipato alcuni importanti **concetti**.

Circa le operazioni soggette all'obbligo di comunicazione, i relatori ricordano che **non devono essere comunicate le operazioni documentate da bolla doganale**.

In particolare, per quanto riguarda le **importazioni**, viene ricordato che se le operazioni dovessero comunque essere comunicate, nessuna sanzione potrebbe essere irrogata al contribuente; tuttavia, le **bozze dei registri, delle Li.Pe. e della dichiarazione Iva** predisposte dall'Agenzia, riporteranno delle **duplicazioni**, con possibili perdite di tempo per il contribuente e l'Amministrazione.

Altro caso in cui non si deve effettuare la comunicazione è quello di ricezione di fatture elettroniche via SDI; **si ricevono fatture elettroniche via SDI da San Marino**, posto che le autorità fiscali della Repubblica del Titano hanno emanato norme di obbligo quasi generalizzato di emissione di fatture elettroniche via SDI per i loro contribuenti.

Viene inoltre ricordato che **gli acquisti di beni e di servizi non territoriali, di importo unitario fino ad euro 5.000, non devono essere oggetto di comunicazione**. Si tratta in genere di operazioni assoggettate ad Iva estera, ed una diapositiva precisa che tale importo va assunto **al lordo dell'imposta**.

Circa le **decorrenze del nuovo obbligo**, i relatori sono tornati due volte sull'argomento, concludendo che deve essere fatto riferimento – per le operazioni passive – alla **data di ricezione della fattura e non a quella di effettuazione dell'operazione**.

Sull'argomento, è opportuno che si attendano dei **chiarimenti scritti**, posto che in funzione delle diverse operazioni che si pongono in essere il documento ricevuto dal fornitore può

rilevare o meno per l'individuazione del **mese in cui l'operazione deve essere registrata.**

Per le operazioni attive, è lasciato intendere che il file XML inviato a SDI è “un rigo di esterometro”, posto che la fattura sarà il file PDF inviato via mail al cliente (o quello cartaceo inviato per posta). La cosa è rassicurante dal punto di vista sanzionatorio, visto che **le violazioni sul “rigo di esterometro” sono punite con euro 2 per operazione,** mentre l'omissione della fattura è più pesantemente sanzionata.

Solo nel caso in cui il **soggetto estero (verosimilmente identificato in Italia) autorizzi il cedente/prestatore italiano ad inviare la fattura elettronica** in formato XML via SDI, e fornisca quindi un **codice destinatario o venga utilizzato il codice 0000000,** allora il **file viene considerata la vera “fattura”,** e quindi diverse sono le sanzioni in caso di violazione.

Una slides evidenzia che **i files delle fatture attive devono essere con tipo documento da TD01 a TD06.**

In un successivo quesito viene precisato che anche il **codice TD24 è ammesso.**

Anche in tale caso è opportuno che venga chiarito se anche il **codice TD26,** ad esempio, è utilizzabile, nel caso in cui al soggetto estero si ceda un **bene ammortizzabile.**

Viene rimarcato che anche **le operazioni verso privati devono essere comunicate, purché siano documentate con emissione di fattura o di certificazione fiscale** (scontrino, ricevuta, o documento commerciale). Ricordiamo che non sono oggetto di obbligo di fatturazione e di certificazione, tra le altre, le operazioni di **commercio elettronico diretto ed indiretto.**

Un altro interessante chiarimento riguardante le operazioni attive è che in caso di **emissione di fatture anticipate rispetto al termine ultimo di emissione normativamente previsto,** l'invio del file dell'**esterometro** scadrà nel momento ultimo di emissione previsto dalla norma.

Per le operazioni passive, come noto, è necessario inviare dei files, con “tipo documento” valorizzati con **TD17, TD18 e TD19,** utilizzando il tracciato della fattura elettronica. Anche in tale caso, questi files sono “righe di esterometro”.

Un po' di confusione ha generato una slides nella quale – dopo aver rimarcato che **l'obbligo di invio dell'esterometro non modifica le norme sul reverse charge, ed aver precisato che la tardiva od omessa trasmissione del file XML è una violazione autonoma rispetto a quelle sul reverse charge** – viene riportata una frase secondo la quale *“se la trasmissione dei dati avviene utilizzando tipologie di documenti che assolvono anche agli obblighi di autofatturazione in sostituzione della stessa, la tardiva autofatturazione e conseguente annotazione nei registri Iva esplica i suoi effetti sulla detrazione dell'imposta, impedendola sino al corretto adempimento”.*

In sostanza, sembra che la posizione dell'Agenzia sia quella per cui **l'invio di un file TD17/TD18/TD19 a SDI, potrebbe sostituire l'obbligo di emissione dell'autofattura ma, in tale**

caso, un eventuale ritardo dell'invio del file a SDI comporterà l'irrogazione di sanzioni sull'esterometro (2 euro) e sul reverse charge (500 euro). Il contribuente, tuttavia è libero di **emettere comunque autofatture cartacee e conservarle analogicamente, oltre ad inviare il file dell'esterometro.** È logico ritenere che nel caso di **registrazione dell'autofattura nei termini corretti**, il ritardo dell'invio del file dell'esterometro produrrà solo l'irrogazione della sanzione di due euro, salvo che l'Agenzia non sia in grado di dimostrare che anche l'autofattura cartacea, a suo tempo, è stata emessa in ritardo.

L'Agenzia si è soffermata più volte sull'**importanza della data di ricezione della fattura per determinare le tempistiche di invio del file dell'esterometro**, ripetendo che nel caso di mancata ricezione di fattura deve essere fatto riferimento alla data di effettuazione dell'operazione.

Sicuramente si è in presenza di mancata ricezione di "fattura" da fornitori extracomunitari, posto che i documenti da loro emessi non possono definirsi come "fatture" e le tempistiche di emissione dell'autofattura fanno (quasi) sempre riferimento alla **data di effettuazione dell'operazione**. Destano perplessità gli esempi di acquisto comunitario con mancato ricevimento di fattura o di ricezione della fattura in un mese antecedente rispetto alla merce, o ancora, di pagamento anticipato.

Anche in tale caso si auspica che successivi chiarimenti confermino che l'esterometro va inviato **entro il 15 del mese successivo rispetto al mese in cui l'operazione è soggetta a registrazione ai fini Iva.**

Cosa lasciata per ultima, ma non certo per la sua importanza, riguarda i dati di dettaglio per la compilazione del file dell'esterometro delle operazioni passive, per i quali è stato precisato che, **rispetto agli elementi che devono comparire nel registro delle fatture ricevute, devono essere aggiunti "solo" quelli relativi alla descrizione dell'operazione (natura, qualità e quantità dei beni acquistati o dei servizi ricevuti), peraltro con delle "semplificazioni".**

Viene riportato l'esempio di chi acquista scooter o biciclette, che può aggregare i beni della stessa natura con diversi colori, rimarcando che **l'obbligo di compilare i campi relativi alla natura dell'operazione non può essere genericamente assolto con una descrizione del tipo "acquisti comunitari".**

In sostanza, parrebbe che un **supermercato** che riceve da fornitore estero 200 tipi di beni (zucchine, carne bovina, yogurt, ...), debba compilare 200 righe, nel file di esterometro, in quanto esisterebbe un obbligo di descrizione delle operazioni; in un certo momento è stato proposto pure di allegare una **copia della fattura estera, riportante il dettaglio dei beni e servizi acquistati.**

Ora, l'unico obbligo cogente di descrivere le operazioni, previsto da una norma, esiste solo per le operazioni attive e non per le operazioni passive.

Un eventuale obbligo di descrizione così dettagliato, oltre a non avere supporto normativo (il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate non ha tale forza), porterebbe chiaramente molti contribuenti a considerare che la sanzione per l'omesso invio del file dell'esterometro costi meno rispetto al costo della persona che deve ricopiare il dettaglio dei beni e dei servizi acquistati.

In questo senso si auspica che i chiarimenti ufficiali precisino che la descrizione dell'operazione di acquisto di beni e servizi possa essere assolutamente generica, essendo necessario scomporre gli acquisti su più righe solo nel caso in cui vi siano, all'interno della stessa fattura estera, operazioni con regimi Iva differenti (ad esempio beni assoggettati a diverse aliquote Iva, o servizi in parte soggetti ad Iva ed in parte non imponibili). Una diversa interpretazione, peraltro, visto il dispendio economico che genererebbe ai soggetti acquirenti merci da fornitori comunitari, potrebbe addirittura porsi in contrasto coi principi comunitari di non discriminazione e di libera circolazione delle merci.

DICHIARAZIONI

Modello Redditi SC 2022: riconoscimento dei maggiori valori dei beni

di **Federica Furlani**



La **Sezione VI del quadro RQ del modello Redditi SC 2022** va compilata dai contribuenti che si avvalgono della facoltà di cui all'[articolo 176, comma 2-ter, Tuir](#) o, in alternativa, della facoltà di cui all'[articolo 15, comma 10, D.L. 185/2008](#).

In particolare, con riferimento alla **Sezione VI-A**, per le operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti di aziende, ramo o complesso aziendale) di cui agli [articoli 172, 173 e 176 Tuir](#), è previsto dall'[articolo 176, comma 2-ter, Tuir](#), che, **in alternativa al regime di neutralità fiscale**, sia possibile optare per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti **immobilizzazioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento**, di **un'imposta sostitutiva** dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, con **aliquota**:

- del **12%** sulla parte dei maggiori valori complessivamente ricompresi nel limite di 5 milioni di euro,
- del **14%** sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro fino a 10 milioni di euro,
- del **16%** sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

Tale opzione deve essere effettuata:

- in caso di operazione di **fusione** ([articolo 172 Tuir](#)) dalla società incorporante ovvero da quella risultante dalla fusione,
- in caso di operazione di **scissione** ([articolo 173 Tuir](#)) dalla società beneficiaria della medesima;
- in caso di operazione di **conferimento** di aziende ([articolo 176 Tuir](#)) da parte del soggetto conferitario.

L'opzione per l'affrancamento dei maggiori valori può essere esercitata nel primo o, al più tardi, nel secondo periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione dell'operazione, mediante opzione da esercitare, rispettivamente, nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale è posta in essere l'operazione ovvero in quella del periodo d'imposta successivo.

È possibile ottenere, quindi, il **riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori di bilancio iscritti in occasione di operazioni** perfezionate **entro il periodo d'imposta nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione** o, al più tardi, entro il periodo d'imposta successivo nei limiti dei disallineamenti ancora esistenti alla chiusura dei predetti periodi.

In ogni caso, i maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano **riconosciuti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione.**

Va inoltre evidenziato che in caso di **realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo** a quello dell'opzione, il **costo fiscale è ridotto dei maggiori valori** assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'Ires, come se fosse considerata un acconto.

Le **differenze tra il valore civile e il valore fiscale possono essere assoggettate a imposta sostitutiva** anche in misura parziale.

Tuttavia, l'applicazione dell'imposta sostitutiva deve essere **richiesta per categorie omogenee di immobilizzazioni materiali**; per quelle **immateriali**, incluso l'avviamento, può invece essere applicata anche distintamente su ciascuna di esse.

L'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere richiesta in **entrambi i periodi di esercitabilità dell'opzione anche in relazione alla medesima categoria omogenea** di immobilizzazioni.

In tal caso, in relazione alla medesima operazione, per il soggetto conferitario, incorporato, fuso o scisso, ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile nel secondo dei suddetti periodi, assumono rilevanza anche le **differenze di valore assoggettate a imposta sostitutiva nel primo periodo.**

Qualora invece si sia destinatari di più operazioni straordinarie, ai fini delle aliquote applicabili, occorre considerare la **totalità dei maggiori valori che si intendono affrancare**, cumulando tutte le operazioni effettuate nel medesimo periodo d'imposta ([circolare 57/E/2008](#)).

| SEZIONE VI-A Imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (art. 1, c. 47 della L. n. 244/2007 e art. 176 del Tuir) | | Materiali | Immateriali | Imponibile del periodo d'imposta | Imponibile del periodo d'imposta precedente | Imposta |
|--|----------------------------------|-----------|-------------|-------------------------------------|--|---------|
| RQ21 | Maggiori valori dei beni 2020 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 |
| RQ22 | Maggiori valori dei beni 2021 | 1 | 2 | 3 | | 5 |
| | | ,00 | ,00 | ,00 | | ,00 |
| RQ23 | Totale imposte | | | | | ,00 |
| RQ24 | Prima rata dovuta | | | | | ,00 |

Nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio in cui è manifestata l'opzione, va compilata la **Sezione VI-A**, indicando nel **rigo RQ21** e nel **rigo RQ22**:

- in colonna 1, l'ammontare dei maggiori valori attribuiti ai beni **materiali**;
- in colonna 2, l'ammontare dei maggiori valori attribuiti ai beni **immateriali**;
- in colonna 3, l'importo complessivo derivante dalla somma di colonna 1 e colonna 2 costituente la base imponibile dell'imposta sostitutiva.

Se in relazione alla **medesima operazione** il soggetto conferitario si avvale del presente regime in **entrambi i periodi di esercitabilità dell'opzione**, nel secondo periodo, ai fini della determinazione dell'**aliquota** applicabile, assumono rilevanza anche le differenze di valore assoggettate complessivamente a imposta sostitutiva nel primo periodo.

A tal fine in **colonna 4** va indicato l'imponibile del precedente periodo d'imposta cui si riferisce l'operazione.

In **colonna 5** va indicato l'importo dell'imposta sostitutiva determinato applicando le aliquote del 12, 14 e 16% in relazione agli scaglioni previsti alla somma della colonna 3 ed, eventualmente, della colonna 4. L'aliquota così determinata deve essere applicata sull'importo di **colonna 3**.

Il versamento dell'imposta sostitutiva deve avvenire obbligatoriamente in tre rate (sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5%), utilizzando il **codice tributo "1126"**:

- la **prima**, pari al **30%** dell'importo complessivamente dovuto, entro il termine per il **versamento a saldo dell'imposta sul reddito** relativa al periodo d'imposta dell'operazione di conferimento ovvero, in caso di opzione ritardata o reiterata, a quello successivo;
- la **seconda**, pari al **40%**, entro il termine per il **versamento a saldo dell'imposta sul reddito** relativa al primo ovvero al secondo periodo successivi a quello dell'operazione;
- la **terza**, pari al **30%**, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito relativo al secondo ovvero al terzo periodo successivi a quello dell'operazione.

L'opzione si considera in ogni caso perfezionata con il versamento della prima delle tre rate dell'imposta dovuta.

Nel **rigo RQ23** va quindi indicato l'importo complessivo dell'imposta sostitutiva dovuta pari alla somma degli importi della colonna 5 dei rigi da RQ21 a RQ22 e nel rigo RQ24 l'importo della prima rata annuale pari al 30% dell'imposta dovuta.

Pertanto, i contribuenti che hanno versato la prima rata dell'imposta sostitutiva lo scorso **30 giugno** (o la verseranno il prossimo 22 agosto con la maggiorazione dello 0,40%), perfezionando così l'opzione di riallineamento con riferimento ad operazioni di conferimento/scissione/fusione avvenute nel periodo d'imposta 2021 o 2020, dovranno compilare come indicato la **Sezione VI-A del quadro RQ del modello Redditi SC 2022**.

Si evidenzia che in alternativa al predetto regime di **affrancamento**, limitatamente ai maggiori valori attribuiti in bilancio all'avviamento, marchi di impresa ed altre attività immateriali, è possibile optare per il pagamento di un'**imposta sostitutiva del 16%**, ai sensi dell'[articolo 15, comma 10, del D.L. 185/2008](#), **da versarsi in unica soluzione**.

Tale riallineamento permette di **dedurre il maggior valore riconosciuto di marchi ed avviamento in quote non superiori ad 1/5 del costo in luogo dell'ordinario 1/18**, a prescindere dall'imputazione a bilancio, ma a decorrere dall'esercizio successivo a quello del riallineamento e del versamento dell'imposta.

Nel caso quindi di operazione straordinaria avvenuta nel 2021 e opzione con pagamento dell'imposta sostitutiva nel 2022, la **deducibilità delle quote di ammortamento avverrà a decorrere dall'esercizio 2023**.

In tal caso, nel modello Redditi 2022 andrà poi compilata la **Sezione VI-B – Imposta sostitutiva ex D.L. 185/2008**.

| SEZIONE VI-B | | Avanzamento | | Marche | | Altre attività immateriali | | Imposta | | | | |
|--------------|-----------------|--------------------------------------|-----|-------------|-----|----------------------------|-----|-------------|---------|--------------|---------|-----|
| RQ25 | Maggiori valori | 1 | .00 | 2 | .00 | 3 | .00 | 16% | 4 | .00 | | |
| | | | | | | | | 5 | Crediti | 6 | Imposta | |
| | | | | | | | | 5 | .00 | 20% | 6 | .00 |
| | | Componenti reddituali e patrimoniali | | | | | | Importo RES | | Importo IRAP | | |
| RQ26 | | 1 | | 2 | .00 | 3 | .00 | | | | | |
| RQ27 | | | | | | | .00 | | | .00 | | |
| | | Totale RES | | Imposta | | | | | | | | |
| | | 1 | .00 | 24% | 2 | .00 | | | | | | |
| RQ28 | Altre attività | | | 3 | | 4 | .00 | | | | | |
| | | | | Totale IRAP | | | | | | | | |
| | | 5 | .00 | 6 | | 7 | .00 | | | | | |
| | | | | 8 | | 9 | .00 | 10 | .00 | | | |

AGEVOLAZIONI

Beni strumentali 4.0: misura e momento di utilizzo del credito

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Dal 2017 sono stati introdotti **incentivi destinati alle imprese** che investono in **beni strumentali nuovi, materiali ed immateriali**, funzionali alla **trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi** destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato (c.d. **beni strumentali 4.0**).

L'agevolazione negli anni ha cambiato veste, passando **da iper ammortamento** (maggiorazione della quota di ammortamento fiscalmente deducibile, in base all'[articolo 1, commi 9-13, L. 232/2016](#)) **a credito d'imposta** da utilizzare in compensazione tramite modello F24 ([articolo 1, commi 184-197, L. 160/2019](#) e [articolo 1, commi 1051-1063, L. 178/2020](#) e seguenti modifiche).

In presenza di **investimenti complessi o a cavallo di più esercizi**, le imprese possono incontrare qualche difficoltà nel definire la corretta **misura del credito spettante** ed il **periodo a decorrere dal quale il credito può essere utilizzato in compensazione**, viste le numerose modifiche normative susseguitesi nel tempo. Con la [risposta 355/2022](#) l'Agenzia torna ad esprimersi circa le **modalità di individuazione del momento di effettuazione** degli investimenti in beni 4.0.

Ai fini dell'applicazione delle agevolazioni fiscali in argomento, come **più volte chiarito dai documenti di prassi in materia** (*in primis* la [circolare 4/E/2017](#)), occorre avere riguardo al **"momento di effettuazione" dell'investimento**, da individuare in base alle disposizioni dell'[articolo 109 Tuir](#), che consente di **identificare il periodo d'imposta in cui il costo si intende sostenuto**.

L'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione **segue le regole generali della competenza** previste dall'[articolo 109, commi 1 e 2, Tuir](#), secondo cui le **spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute**, per i **beni mobili**, alla **data della consegna o spedizione**, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'**effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale**, senza tener conto delle clausole di riserva

della proprietà.

Ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, per le **acquisizioni di beni con contratti di leasing rileva il momento in cui il bene viene consegnato**, ossia entra nella disponibilità del locatario. Se il contratto di leasing prevede la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la **dichiarazione di esito positivo del collaudo** da parte dello stesso locatario. Rileva, ai fini della spettanza del beneficio in questione, la **consegna del bene al locatario** (o l'esito positivo del collaudo) e non il momento del riscatto. In altri termini, l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto non configura per il contribuente un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile.

Il **costo dei beni agevolabili** è determinato ai sensi dell'[articolo 110, comma 1, lettera b\)](#), Tuir mentre per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il **costo sostenuto dal locatore** per l'acquisto degli stessi.

Dal momento di effettuazione degli investimenti, rilevante per individuare la **tipologia di agevolazione spettante** tra quelle che si sono succedute nel tempo, deve **distinguersi il momento dal quale è possibile fruire del beneficio**. La **fruizione del credito d'imposta** richiede, oltre all'effettuazione dell'investimento, anche l'**entrata in funzione e l'interconnessione del bene**.

Nell'ipotesi in cui l'**interconnessione avvenga in un periodo d'imposta successivo** a quello di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene – per la necessità di acquisire o di adeguare l'infrastruttura informatica necessaria all'interconnessione – **l'agevolazione non viene meno sempreché tutte le caratteristiche tecniche, richieste dalla disciplina 4.0**, siano presenti nel bene già **anteriamente al suo primo utilizzo** (o messa in funzione); inoltre, le suddette caratteristiche tecnologiche e di interconnessione **devono permanere** per l'intero periodo di tempo agevolato.

Pertanto, la ritardata interconnessione del bene al sistema aziendale determina lo **slittamento in avanti del dies a quo per la fruizione del maggior beneficio** e, conseguentemente, del **termine finale di fruizione**; la tardiva interconnessione deve dipendere da **condizioni oggettive documentabili e dimostrabili dall'impresa** e non da comportamenti discrezionali e strumentali del contribuente ([risposta 71/2022](#)).

Venendo, infine, alla **misura del credito d'imposta vigente per gli anni 2021 e 2022** trovano applicazione le seguenti percentuali.

Investimenti in beni strumentali 4.0 effettuati dal **Beni materiali 4.0**

16.11.2020 al 31.12.2021

- 50% fino a 2,5 milioni
- 30% oltre 2,5 milioni fino a 10 milioni
- 10% oltre 10 milioni fino a 20 milioni

oppure

con acconto del 20% versato ed accettazione

ordine del fornitore entro il 31.12.2021 e **Beni immateriali 4.0**
completamento investimento entro il 31.12.2022 · 20% fino a 1 milione

Investimenti in beni strumentali 4.0 effettuati **dal Beni materiali 4.0**
1.01.2022 al 31.12.2022
oppure

- 40% fino a 2,5 milioni
- 20% oltre 2,5 milioni fino a 10 milioni
- 10% oltre 10 milioni fino a 20 milioni

con acconto del 20% versato ed accettazione **Beni immateriali 4.0**
ordine del fornitore entro il 31.12.2022 e · 50% fino a 1 milione
completamento investimento entro il 30.06.2023

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione in **tre quote annuali di pari importo.**

PENALE TRIBUTARIO

Ravvedimento operoso in ambito penale: i chiarimenti delle Entrate

di **Alessandro Carlesimo**



L'Amministrazione finanziaria, nella recente [circolare 11/E/2022](#), ha commentato **l'evoluzione legislativa che ha caratterizzato l'istituto del ravvedimento operoso ed il suo impiego in ambito penale tributario**, superando le posizioni assunte nei precedenti documenti di prassi.

A tal riguardo, si rammenta che la materia è stata oggetto di svariati interventi normativi che hanno via via **esteso la portata applicativa dello strumento di compliance**, sia in ambito amministrativo che in quello **penal tributario**.

Più precisamente, la rielaborazione legislativa è stata protesa a favorire forme di **regolarizzazione spontanea e preventiva delle violazioni fiscali**.

I caposaldi della riforma hanno in particolare riguardato, da un lato, il progressivo ampliamento del perimetro oggettivo di applicazione del ravvedimento, dall'altro la rimozione di alcuni vincoli subordinatamente ai quali era possibile aderirvi.

Al di fuori del contesto penale, la **Legge di Stabilità 2015** estendeva **il limite entro il quale è possibile sanare le irregolarità**, facendolo coincidere con la scadenza dei termini di accertamento e, per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, con il momento in cui sono notificati atti impositivi, di liquidazione e di recupero delle somme.

In quell'occasione, inoltre, il legislatore introduceva in modo esplicito la possibilità di adottare il ravvedimento operoso con riferimento ai reati non caratterizzati dall'impianto fraudolento.

L'[articolo 11 D.Lgs. 158/2015](#) riformulava infatti la disciplina prevedendo **cause di esclusione da punibilità operanti a condizione che i debiti tributari**, comprese sanzioni amministrative e interessi, fossero **estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti** prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, anche a seguito del ravvedimento

operoso.

Sebbene l'ambito di applicazione del ravvedimento fosse pressoché generalizzato con riferimento alle fattispecie sanzionabili in sede amministrativa, parimenti non era possibile affermare con riferimento alle condotte penalmente rilevanti: nel contesto penale tributario il legislatore sembrava precluderne l'applicabilità alle condotte fraudolente in quanto segnaletiche di una spiccata attitudine al delinquere e, come tali, considerate non meritevoli di premialità legate ad autocorrezioni.

Secondo l'interpretazione dell'Amministrazione, infatti, **le condotte idonee a trarre in inganno l'erario non potevano essere trattate alla stregua di “un semplice errore, o tanto meno una omissione”** (Circolare Mef 180/1998; Circolare GdF 1/2018) e, pertanto, i relativi autori non potevano beneficiare di meccanismi di riduzione delle sanzioni.

Su questa falsariga, l'Amministrazione aveva **escluso dal novero dei reati ravvedibili i seguenti delitti;**

- reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ([articolo 8 D. Lgs. 74/2000](#));
- reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ([articolo 2 D. Lgs. 74/2000](#));
- reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ([articolo 3 D. Lgs. 74/2000](#)).

Viceversa, in Giurisprudenza si assisteva ad **una timida ma graduale apertura al ravvedimento operoso in presenza di qualsiasi ipotesi di reato.**

Tale indirizzo veniva a consolidarsi con riferimento alle **richieste di accesso al rito del patteggiamento ex [articolo 444, c.p.p.](#)**

In base all'[articolo 13-bis D.Lgs. 74/2000](#), infatti, l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante ravvedimento rappresentava (e rappresenta) una delle condizioni per poter fruire dei benefici di cui all'articolo 13-bis citato, **a prescindere dal reato incriminato** (Cassazione, n. 5448/2018; Cassazione, n.169/2017).

Parimenti, l'Aidc aveva ritenuto che **l'estinzione volontaria del debito tributario potesse, di per sé, rappresentare un fatto idoneo ad escludere il dolo specifico di evasione e che, quindi, il ravvedimento operoso determinasse i medesimi effetti di non punibilità del reato, senza alcuna distinzione in ordine alla tipologia di violazione sanata** (Norma di comportamento n.202 Aidc).

Tale orientamento è stato recepito dal legislatore con il D.L. 124/2019, il quale ha integrato l'articolo 13 menzionato **includendo nel novero delle violazioni sanabili mediante ravvedimento anche il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ed il di reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri**

artifici, sempre che la regolarizzazione avvenga prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (e prima della dichiarazione di dibattimento di primo grado).

A fronte del mutato quadro normativo, l'Agenzia delle Entrate ha così modificato il proprio indirizzo, precisando che il ravvedimento operoso, nel contesto delle violazioni penali, può esser invocato:

- **come causa di non punibilità** dei reati di cui agli articoli 2,3,4 (dichiarazione fraudolenta e infedeli), 5 (omessa dichiarazione), 10-bis (omesso versamento delle ritenute dovute o certificate), 10-ter (omesso versamento dell'Iva); 10-quater, comma 1 (indebita compensazione di crediti non spettanti);
- **come presupposto per l'accesso al patteggiamento.**

Stante il silenzio della norma, **risulta, al contrario, ancora inibita la possibilità di utilizzare il ravvedimento per regolarizzare i reati di indebita compensazione di crediti inesistenti e quelli non direttamente correlati ad un risparmio d'imposta**, ovvero il reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili e quello di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

L'Agenzia ha inoltre rimarcato una importante differenza degna di nota tra ravvedimento in ambito penale e ravvedimento in sede amministrativa.

La regolarizzazione spontanea dei reati dichiarativi è subordinata all'assenza, da parte del contribuente, della formale conoscenza, di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (cfr. Cassazione, n. 24589/2020).

Nel contesto penale, infatti, la formale conoscenza dell'avvio delle suddette attività di controllo costituisce una **causa ostativa per il ricorso al ravvedimento operoso**.