



Euroconference

NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttore responsabile Sandro Cerato

Edizione di giovedì 20 Aprile 2023

CASI OPERATIVI

Prestazioni di subappalto e applicazione del reverse charge
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Modello Redditi 2023: tutte le novità relative ai crediti R&S, IT, Design e ideazione estetica
di Debora Reverberi

REDDITO IMPRESA E IRAP

Versamenti soci “battezzati” in base al vincolo di destinazione
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

IVA

Cessioni gratuite: lo strano caso della rivalsa Iva
di Roberto Curcu

PENALE TRIBUTARIO

Il “Decreto bollette” introduce una causa speciale di non punibilità dei reati tributari
di Angelo Ginex

CASI OPERATIVI

Prestazioni di subappalto e applicazione del reverse charge

di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

Una società residente in Italia ha sottoscritto con una società spagnola un contratto di subappalto per la realizzazione di una civile abitazione.

Ai fini Iva stante il disposto dell'articolo 7-quater, D.P.R. 633/1972, la prestazione di servizi relativa all'immobile (realizzazione) è assoggettata a Iva.

Si chiede, ai fini Iva, nel caso in cui il soggetto spagnolo non sia identificato ai fini Iva in Italia la fattura sarà da assoggettarsi ad aliquota del 4% mentre, nel caso in cui sia identificato ai fini Iva in Italia, è corretto applicare il *reverse charge* per subappalto edile?

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...**](#)



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Modello Redditi 2023: tutte le novità relative ai crediti R&S, IT, Design e ideazione estetica

di Debora Reverberi

Master di specializzazione

NEUTRALITÀ FISCALE NELLE RIORGANIZZAZIONI DI IMPRESA

Scopri di più >



I modelli redditi pubblicati in data 28 febbraio 2023 sono caratterizzati da **una maggiore complessità del quadro RU in relazione ai crediti d'imposta del Piano Transizione 4.0.**

In particolare, si osserva **un notevole ampliamento delle informazioni richieste nella sezione IV del quadro RU in riferimento ai crediti Ricerca e Sviluppo, Innovazione Tecnologica, Design e ideazione estetica** di cui all'[articolo 1, commi 198–206, L. 160/2019](#) (c.d. Legge di Bilancio 2020) e ss.mm.ii.

In base alla disciplina introdotta dalla Legge di Bilancio 2020 e successivamente prorogata dall'[articolo 1, comma 1064, L. 178/2020](#) (c.d. legge di Bilancio 2021) al biennio 2021-2022 e dall'[articolo 1, comma 45, L. 234/2021](#) (c.d. Legge di Bilancio 2022) al 2023-2031 (R&S) e 2023-2025 (IT e Design e ideazione estetica), **nel modello redditi 2023 troveranno esposizione i crediti maturati nel 2022** in base alle seguenti aliquote:

- **credito d'imposta per attività di R&S, 20% entro un massimale di 4 milioni di euro;**
- **credito d'imposta per attività di IT, 10% entro un massimale di 2 milioni di euro;**
- **credito d'imposta per attività di Design e ideazione estetica, 10% entro un massimale di 2 milioni di euro;**
- **credito d'imposta per attività di IT con obiettivi di innovazione digitale 4.0 o transizione ecologica, 15% entro un massimale di 2 milioni di euro.**

In relazione alle **eventuali attività di R&S afferenti strutture produttive ubicate nel Mezzogiorno** potranno inoltre trovare esposizione **le seguenti maggiorazioni di credito d'imposta**, introdotte per il 2020 dall'[articolo 244, D.L. 34/2020](#) e prorogate per il biennio 2021-2022 dall'[articolo 1, commi 185-186, L. 178/2020](#) e per il 2023 dall'[articolo 1, comma 268, L. 197/2022](#) (c.d. Legge di Bilancio 2023):

- piccole imprese, credito d'imposta per attività di R&S, 45% entro un massimale di 4 milioni di euro di credito;
- medie imprese, credito d'imposta per attività di R&S, 35% entro un massimale di 4 milioni di euro di credito;
- grandi imprese, credito d'imposta per attività di R&S, 25% entro un massimale di 4 milioni di euro di credito.

Le principali novità del modello Redditi 2023 riguardano **l'arricchimento delle informazioni da inserire in sezione IV del quadro RU con riguardo alle spese agevolate distinte per tipologie e importi soggetti a maggiorazione, alla base di calcolo "assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili" secondo la regola della c.d. "nettizzazione dei costi"** di cui al [comma 203 dell'articolo 1, L. 160/2019](#) e, in caso di innovazione tecnologica qualificata, **agli specifici obiettivi di innovazione digitale 4.0 e transizione ecologica** individuati.

Tali dati di dettaglio sono richiesti, ai righi RU153, RU154 e RU155, anche in relazione alle spese sostenute nel periodo d'imposta 2021.

Dettagli di compilazione quadro RU – sezione I

| SEZIONE I | | Dati identificativi del credito d'imposta spettante | | | | | | | | | | Codice credito |
|--|------|--|-------------------|---------------------------|-------------|------------------------------|--------------|---------------------|------|-----|---|----------------|
| Crediti d'imposta | RU1 | | | | | | | | | | | 1 |
| (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni) | RU2 | Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione | | | | | | | | | | ,00 |
| | RU3 | Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A) | | | | | | | | | | ,00 |
| | RU5 | Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui | 1 | ,00 | 2 | ,00 | 3 | ,00 | 4 | ,00 | 5 | ,00 |
| | RU6 | Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24 | | | | | | | | | | ,00 |
| | RU7 | Credito utilizzato ai fini | Ritenute | IVA (Periodici e acconto) | IVA (Saldo) | IRES (Acconto) | IRES (Saldo) | Imposta sostitutiva | IRAP | | | |
| | RU8 | Credito d'imposta riversato | | | | | | | | | | ,00 |
| | RU9 | Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B) | Art. 1260 c.c. | 1 | ,00 | Art. 43-ter D.P.R. 602/73 | 2 | ,00 | | | | ,00 |
| | RU10 | Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN) | | | | | | | | | | ,00 |
| | RU11 | Credito d'imposta richiesto a rimborso | | | | | | | | | | ,00 |
| | RU12 | Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione) | Vedere istruzioni | 1 | ,00 | 2 | ,00 | | | | | ,00 |

Indipendentemente dalla fattispecie di investimento agevolabile al rigo RU1 colonna 1 va utilizzato il codice credito:

- “L1”, che identifica il credito d'imposta per gli investimenti in R&S, IT, Design e ideazione estetica, istituito dall'art. 1, commi da 198 a 206, L. 160/2019 e ss.mm.ii. (**codice tributo 6938 e codice tributo 6939 in relazione alla misura incrementale spettante per R&S nel Mezzogiorno**).

Come nel modello redditi 2022, all'interno del rigo RU5 trovano separata esposizione:

- al rigo RU5 colonna 1, la maggiorazione di credito d'imposta spettante per gli

investimenti in attività di R&S direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nel Mezzogiorno ovvero nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia (**codice tributo 6939**);

- **al rigo RU5 colonna 3, l'ammontare complessivo del credito d'imposta maturato nel periodo d'imposta, comprensivo dell'importo di colonna 1.**

Al rigo RU6 va indicato l'ammontare del **credito utilizzato in compensazione**, ai sensi del D. Lgs. 241/1997, **nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione**.

Dettagli di compilazione quadro RU – sezione IV

Nella sezione IV del quadro RU del modello redditi 2023 devono essere compilati i seguenti righi:

- **righi RU100, RU101 e RU102**, recanti informazioni di dettaglio sulla **base di calcolo rispettivamente dei crediti R&S, IT e Design e ideazione estetica maturati nel periodo d'imposta 2022**;
- **righi RU153, RU154 e RU155**, recanti informazioni di dettaglio sulla **base di calcolo rispettivamente dei crediti R&S, IT e Design e ideazione estetica maturati nel periodo d'imposta 2021**;
- **rgo RU150**, contenente i dati del **titolare effettivo dei fondi nei periodi 2020-2022**;
- **rgo RU151**, contenente i dati relativi alle **ulteriori sovvenzioni** eventualmente fruite sulle medesime spese.

SEZIONE IV

PARTE I

Dati relativi ai crediti d'imposta per attività di ricerca, sviluppo e innovazione - formazione - investimenti in beni strumentali nel territorio dello Stato

| | "R, S e I 2020 -2022" RU100 Ricerca e sviluppo (Comma 200) | Spese di personale (lett. a) | Spese di cui a colonna 1 per neo assunti <=35 anni | Numero neo assunti <=35 anni | Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b) |
|------------------------------------|---|--|--|--|---|
| | | Spese di cui a colonna 2 per software | Spese per contratti di ricerca extra-muros (lett. c) | Spese di cui a col. 3 per università, istituti di ricerca e start-up | Spese per quote ammortamento acquisito privativo da terzi (lett. d) |
| | | Spese per servizi di consulenza (lett. e) | Spese per materiali (lett. f) | Totale spese per ricerca e sviluppo | Base di calcolo del credito d'imposta |
| | "R, S e I 2020 -2022" RU101 Innovazione tecnologica (Comma 201) | Spese di personale (lett. a) | Spese di cui a colonna 1 per neo assunti <=35 anni | Numero neo assunti <=35 anni | Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b) |
| | | Spese per attività commissionata (lett. c) | Spese per servizi di consulenza (lett. d) | Spese per materiali (lett. e) | Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b) |
| | | Spese per servizi di consulenza (lett. d) | Spese per materiali (lett. e) | Totale spese per attività innovazione tecnologica | Base di calcolo del credito d'imposta |
| INNOVAZIONE DIGITALE 4.0 | | | | | |
| | | Spese di personale (lett. a) | Spese di cui a colonna 8 per neo assunti <=35 anni | Numero neo assunti <=35 anni | Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b) |
| | | Spese per attività commissionata (lett. c) | Spese per servizi di consulenza (lett. d) | Spese per materiali (lett. e) | Spese di cui a colonna 9 per software |
| | | Spese per servizi di consulenza (lett. d) | Spese per materiali (lett. e) | Totale spese per attività innovazione digitale 4.0 | Base di calcolo del credito d'imposta |
| Obiettivo innovazione digitale 4.0 | | | | | |
| | | Spese per servizi di consulenza (lett. d) | Spese per materiali (lett. e) | Totale spese per attività innovazione digitale 4.0 | Base di calcolo del credito d'imposta |
| | | Spese per servizi di consulenza (lett. d) | Spese per materiali (lett. e) | Totale spese per attività innovazione digitale 4.0 | Base di calcolo del credito d'imposta |
| | | Spese per servizi di consulenza (lett. d) | Spese per materiali (lett. e) | Totale spese per attività innovazione digitale 4.0 | Base di calcolo del credito d'imposta |

Nel modello redditi 2023 sono presenti, analogamente al dichiarativo del periodo d'imposta precedente, **tre distinti righi della sezione IV del quadro RU, destinati all'esposizione dei costi sostenuti nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione in relazione a ciascuna fattispecie agevolabile:**

- al rigo RU100, spese per attività di **R&S** di cui al [comma 200](#) dell'articolo 1, L. 160/2019;
- al rigo RU101, spese per attività di **IT** di cui al [comma 201](#) dell'articolo 1, L. 160/2019, incluse quelle finalizzate al, raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica di cui all'articolo 5 del D.M. 26 maggio 2020;
- al rigo RU102, spese per attività di **Design e ideazione estetica** di cui al [comma 202](#) dell'articolo 1, L. 160/2019.

In particolare, al rigo RU100:

- nella colonna 8 denominata "**Base di calcolo del credito d'imposta**" va indicato l'ammontare complessivo delle spese agevolabili di cui a colonna 7, al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili, che costituisce la base di calcolo del credito d'imposta alla quale va applicata l'aliquota spettante (analogamente alle colonne 7, 14 e 22 del rigo RU101 e alla colonna 7 del rigo RU102);
- nella colonna 9, vanno esposte le spese per le attività di **R&S direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nel Mezzogiorno**, già comprese nell'importo di colonna 8,

sulle quali va calcolata la maggiorazione del credito d'imposta della colonna 1 del rigo RU5.

Al rigo RU101, in caso di attività di IT qualificate, vanno indicati:

- **nella colonna 15, l'obiettivo di innovazione digitale 4.0** di cui all'articolo 5, comma 1, lettere da a) a n), D.M. 26 maggio 2020, tramite indicazione della **lettera relativa all'obiettivo maggiormente rilevante in termini di spese sostenute**;
- **nella colonna 23, l'obiettivo di transizione ecologica** di cui all'articolo 5, comma 2, lettere da a) a g), D.M. 26 maggio 2020, tramite indicazione della **lettera relativa all'obiettivo maggiormente rilevante in termini di spese sostenute**.

| | | | | |
|---|---|--|--|--|
| RU153 "R, S e I 2020 -2022" Ricerca e sviluppo (Comma 200) - anno 2021 | Spese per neo assunti <=35 anni | Spese per quote ammortamento, canoni locazione e altre spese (lett. b) | Quote ammortamento, canoni locazione e altre spese (lett. b) | Spese di cui a colonna 2 per software |
| | 3A ,00 | 4 ,00 | 5 ,00 | 6 ,00 |
| RU154 "R, S e I 2020 -2022" Innovazione tecnologica (Comma 201) - anno 2021 | Spese per neo assunti <=35 anni | Spese di cui a colonna 2 per software | Spese per servizi di consulenza (lett. d) | Spese per materiali (lett. e) |
| | 1A ,00 | 2 ,00 | 3 ,00 | 4 ,00 |
| INNOVAZIONE DIGITALE 4.0 | | | | |
| RU155 "R, S e I 2020 -2022" Design e ideazione estetica (Comma 202) - anno 2021 | Spese per neo assunti <=35 anni | Spese per quote ammortamento, canoni locazione e altre spese (lett. b) | Spese di cui a colonna 9 per software | Spese di cui a colonna 9 per software |
| | 16A ,00 | 17 ,00 | 18 ,00 | 19 ,00 |
| TRANSIZIONE ECOLOGICA | | | | |
| | Spese per neo assunti <=35 anni | Spese per quote ammortamento, canoni locazione e altre spese (lett. b) | Spese di cui a colonna 17 per software | Spese di cui a colonna 17 per software |
| | 19 ,00 | 20 ,00 | 21 ,00 | 22 ,00 |
| Obiettivo innovazione digitale 4.0 | | | | |
| | Spese per servizi di consulenza (lett. d) | Spese per materiali (lett. e) | Obiettivo innovazione digitale 4.0 | Obiettivo innovazione digitale 4.0 |
| | 11 ,00 | 12 ,00 | 13 ,00 | 14 ,00 |
| Obiettivo transizione ecologica | | | | |
| | Spese per neo assunti <=35 anni | Spese per quote ammortamento, canoni locazione e altre spese (lett. b) | Spese di cui a colonna 2 per software | Spese di cui a colonna 2 per software |
| | 1A ,00 | 2 ,00 | 3 ,00 | 4 ,00 |
| Obiettivo transizione ecologica | | | | |
| | Spese per servizi di consulenza (lett. d) | Spese per materiali (lett. e) | Spese per servizi di consulenza (lett. d) | Spese per materiali (lett. e) |
| | 4 ,00 | 5 ,00 | 6 ,00 | 7 ,00 |

I righi RU153, RU154 e RU155 devono essere compilati dai soggetti che hanno sostenuto, nel periodo d'impresa 2021, spese relative rispettivamente ad attività di R&S, IT, Design e ideazione estetica agevolate col credito d'imposta.

| | | | | |
|--|--|--|-------------------------------------|-------------------------------------|
| | | ,uu | ,uu | ,uu |
| | | Anno 2020 | Anno 2021 | Anno 2022 |
| | 1 | 2 | 3 | |
| RU150 Titolare effettivo | Codice fiscale 5 | Nome 6 | | |
| | Cognome 7 | Data di nascita 8 giorno 9 mese 10 anno | | Codice Stato estero di nascita 9 |
| DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA) | | | | |
| Codice comune 10 | | C.a.p. 11 | Tipologia (via, piazza, ecc.) 12 | |
| Indirizzo 13 | | Numero civico 14 | | Frazione 15 |
| RESIDENZA ANAGRAFICA ESTERA | | | | |
| Codice Stato estero 16 | | Stato federato, provincia, contea 17 | | Località di residenza 18 |
| Indirizzo 19 | | | | |
| DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA) | | | | |
| Codice Stato estero 20 | | Stato federato, provincia, contea 21 | | Località di domicilio 22 |
| Indirizzo 23 | | | | |
| RU151 Cumulo | Codice credito 1 | | Anno 2 | |
| | Descrizione ulteriore sovvenzione 3 | | | |

Infine, in base agli articoli 17 e 22 del Regolamento (UE) 2021/241 (Dispositivo per la ripresa e la resilienza) a tutela degli interessi finanziari dell'Unione, devono inoltre essere compilati i seguenti righi della sezione IV:

- **RU150, in cui indicare i titolari effettivi dei fondi nei periodi 2020-2022;**
- **RU151, in cui indicare le eventuali ulteriori sovvenzioni con riferimento ai medesimi costi che hanno concorso alla determinazione del credito d'imposta nel triennio 2020-2022, al fine di verificare il rispetto del principio del divieto di doppio finanziamento.**

Infine, qualora l'impresa avesse beneficiato della **maggiorazione del credito d'imposta R&S nel Mezzogiorno**, sarà tenuta alla compilazione del prospetto "Aiuti di Stato" al rigo RS401, utilizzando il codice aiuto "61".

| | | | |
|----|---|--------------------------------------|--|
| 61 | Credito d'imposta maggiorazione per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo per le imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia | Art. 1, comma 185, L. n. 178/2020 | Art. 25, par. 2, Reg. UE 651/2014: 1 ricerca fondamentale (lett. a) 2 ricerca industriale (lett. b) 3 sviluppo sperimentale (lett. c) |
|----|---|--------------------------------------|--|

REDDITO IMPRESA E IRAP

Versamenti soci “battezzati” in base al vincolo di destinazione

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

CONTROLLO DI GESTIONE

Scopri di più >

L'individuazione della corretta natura delle riserve di patrimonio netto assume particolare rilievo non solo per il **regime fiscale che le stesse assumono in sede di distribuzione ai soci**, ma anche per assegnare alle stesse i **vincoli propri che i principi contabili impongono**.

A tale proposito, il documento OIC 28 contiene una disamina completa delle **tipologie di versamenti effettuati dai soci** a favore della società da collocarsi nella voce AVII (Altre riserve) del patrimonio netto.

Lo stesso documento OIC 28 **distingue in primo luogo tra riserve di utili**, la cui implementazione deriva dalla destinazione del risultato di esercizio da parte dell'assemblea dei soci, mediante allocazione in una specifica riserva (straordinaria, facoltativa, ecc.) ovvero nella voce “Utili portati a nuovo” (all'interno della voce AVIII del patrimonio netto).

La seconda famiglia di **riserve** è costituita da quelle di **capitale**, che derivano generalmente da apporti di capitale effettuati dai soci senza una specifica delibera di aumento del capitale sociale (nel qual caso determinano una variazione dello stesso), ovvero da conversione di obbligazioni in azioni, dalle rivalutazioni monetarie o dalla rinuncia da parte dei soci di precedenti finanziamenti eseguiti dagli stessi.

In merito a tale ultimo gruppo di riserve, il documento OIC 28 contiene un'analisi delle **differenti diciture che i versamenti operati dai soci possono assumere**, a ciascuna delle quali corrisponde un preciso vincolo di destinazione.

Entrando nel dettaglio i principi contabili distinguono le seguenti tipologie di versamenti:

- **versamenti in conto aumento di capitale**, in cui sono indicati gli importi di capitale sottoscritti dai soci in occasione di un aumento di capitale scindibile, quando la procedura sia ancora in corso alla data di chiusura del bilancio di esercizio. Si tratta quindi di una posta di natura transitoria che accoglie i versamenti operati dai soci

nell'ambito di un aumento del capitale sociale nelle more del procedimento;

- **versamenti in conto futuro aumento di capitale**, in cui sono allocati i versamenti eseguiti dai soci con lo specifico vincolo di destinazione del futuro aumento di capitale sociale. Si tratta di versamenti anticipati eseguiti dai soci in vista di una delibera formale di aumento del capitale sociale, al fine di fornire un'anticipata provvista finanziaria alla società. Poiché tali versamenti hanno uno specifico vincolo di destinazione, non possono essere oggetto di restituzione ai soci fino alla data prevista per l'aumento del capitale sociale, scaduta la quale l'eventuale mancata delibera forma di aumento richiede la restituzione ai soci del versamento;
- **versamenti in conto capitale**, che rappresentano versamenti "generici" effettuati dai soci senza alcun vincolo di destinazione futuro. A differenza delle riserve precedenti, quest'ultima è libera non essendovi alcuna destinazione specifica, e la stessa può essere utilizzata sia internamente (per aumenti di capitale o per copertura perdite), ovvero per distribuzione ai soci;
- **versamenti a copertura perdite**, effettuati dai soci dopo che si sia manifestata una perdita, nel qual caso la riserva è destinata alla copertura delle predette perdite.

Nella prassi, si assiste sovente anche alla nascita di **riserve originate dalla rinuncia dei soci di precedenti finanziamenti** eseguiti nei confronti della società con l'obiettivo di rafforzare il patrimonio netto.

In tal caso, a fronte della rinuncia da parte del socio **il debito della società viene riallocato in una posta del patrimonio netto** anche se il credito vantato dal socio era di natura commerciale.

Infatti, nella versione attuale del documento OIC 28 qualsiasi rinuncia di un credito dei soci (sia finanziario sia commerciale) comporta l'iscrizione da parte della società di **una riserva di patrimonio netto senza transito nel conto economico della società**.

IVA

Cessioni gratuite: lo strano caso della rivalsa Iva

di Roberto Curcu

Seminario di specializzazione

DELEGA FISCALE 2023: LE NOVITÀ DELLA RIFORMA IN PRATICA

[Scopri di più >](#)

In un [**precedente contributo**](#) abbiamo illustrato le diverse prospettive di Agenzia delle Entrate e Corte di Giustizia Europea per quanto riguarda le **cessioni di beni e le prestazioni di servizi che vengono effettuate a corrispettivi che sono di gran lunga inferiori rispetto al costo di acquisto o produzione.**

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il verificatore deve sentirsi libero di riqualificare tale operazione come gratuita, e contestare che non è stata applicata l'Iva sul prezzo di costo di tale operazione.

La Corte di Giustizia Europea, invece, che ha giudicato una norma che imponeva ai verificatori di comportarsi in tale maniera, ha statuito che tale norma non è compatibile con la direttiva europea, e quindi deve essere disapplicata; infatti, posto **che nel momento in cui per una cessione di beni o per una prestazione di servizi è chiesto un corrispettivo, tale operazione deve essere qualificata come “onerosa”**, indipendentemente dal fatto che tale corrispettivo sia superiore, uguale o inferiore al prezzo di costo; **una volta qualificata l'operazione come onerosa, l'Iva dovuta deve essere determinata sulla base del corrispettivo pattuito.**

Passiamo alle **operazioni gratuite**.

In Italia la norma prevede che nel caso di cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, sia dovuta l'Iva, e sia **possibile esercitare la rivalsa** (chiedere al destinatario il pagamento dell'IVA) oppure non esercitare la stessa; in questo secondo caso, in genere, l'Iva viene assolta **emettendo una autofattura**.

In un **Working paper della Commissione Europea del 2016** (il numero 899), la Commissione Europea espresse due opinioni riguardo alle **cessioni gratuite effettuate a destinatari** che sono soggetti passivi Iva; in un primo scenario si ritiene che sia in ogni caso **obbligatorio emettere fattura al destinatario**, e questo soggetto ha diritto a portare in detrazione l'Iva, anche se non la ha pagata.

In un secondo scenario, invece, si ritiene che **la cessione gratuita sia considerata sempre un “autoconsumo”.**

In sostanza, il cedente deve fare una fattura a se stesso per **“estromettere”** il bene e considerarlo “privato”, e conseguentemente la cessione del bene al destinatario avviene da un “privato”; in sostanza, nessuna fattura deve essere emessa dal privato al destinatario, e questo non ha conseguentemente diritto a detrarre l’Iva che non ha pagato.

Ricordiamo che nei *Working paper* **la Commissione Europea esprime la propria opinione**, e se gli stessi non si trasformano in “linee guida”, significa che le opinioni della Commissione Europea non sono condivise da una maggioranza significativa degli Stati membri. In questo caso, quindi, **nelle cessioni gratuite senza rivalsa sembra opportuno seguire la prassi fin qui adottata, ed autofatturare le stesse.**

Tuttavia, può essere interessante analizzare altri punti di vista, rispetto a quelli dell’Amministrazione finanziaria italiana, che emergono in particolare quando le **cessioni “gratuite” sono con rivalsa**.

Tipicamente nei casi in cui il cliente può detrarre l’Iva, vi è la possibilità di fare fattura al cliente di 100 più Iva, e dire a quest’ultimo di pagare solo 22 (si esercita la rivalsa). In questo caso il cedente registrerà un costo di omaggi di 100, un debito Iva, ma avrà un incasso in dare; il cessionario avrà una uscita di cassa in avere ma una detrazione Iva in dare.

Ora, nel momento in cui il cliente qualcosa ha pagato, non è che l’operazione deve essere **qualificata come onerosa?**

In sostanza, visto che dal cliente si incassa un importo pari a 22, non è che va **scorporata l’Iva** da tale importo e si doveva fare una fattura di 18,03 + 3,97 di Iva?

Questa è la posizione della Commissione Europea, per la quale **“indipendentemente dal nome o dalla qualificazione data dalle parti al pagamento effettuato (Iva, sussidio, contributo finanziario, ecc...) esso va visto come corrispettivo di una cessione di beni”** (traduzione di chi scrive), e quindi la sua presenza rende l’operazione onerosa.

Infatti, la Commissione ricorda che – secondo gli insegnamenti della Corte di Giustizia Europea – una operazione va considerata onerosa quando c’è una correlazione tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo incassato, essendo ininfluente che quest’ultimo sia superiore, uguale o inferiore al prezzo di costo.

Anche in tali situazioni, tuttavia, **lo scrivente ritiene che si possa continuare ad operare come si è sempre fatto, e fatturare al cliente imponibile più Iva, e chiedere il pagamento del solo importo dell’imposta;** in fin dei conti è la stessa Agenzia delle Entrate che – nei propri interpelli – precisa di non adeguarsi a risposte fornite dalla Commissione Europea in quanto non vincolanti, e in altri casi decide di iniziare contenziosi milionari per opinioni diverse da

quelle della Commissione (caso Facebook).

PENALE TRIBUTARIO

Il “Decreto bollette” introduce una causa speciale di non punibilità dei reati tributari

di Angelo Ginex



La **Legge di Bilancio 2023** (L. 197/2022) ha introdotto molteplici **misure di sostegno** in favore dei contribuenti (si fa riferimento, ad esempio, alla **definizione agevolata** delle somme dovute a seguito del **controllo automatizzato** delle dichiarazioni, alla definizione agevolata degli **atti del procedimento di accertamento**, al **ravvedimento speciale** delle violazioni tributarie o alla **rottamazione** dei carichi iscritti a ruolo).

Un **problema pratico** non indifferente sussisteva in relazione al mancato **coordinamento** delle citate misure agevolative con il **processo penale**.

Al riguardo si rammenta che l'[**articolo 13 D.Lgs. 74/2000**](#), così come da ultimo modificato dal D.Lgs. 158/2015, prevede speciali **istituti premiali**, finalizzati al “ravvedimento” del contribuente e alla riscossione del debito fiscale da questi dovuto.

Più precisamente, al **comma 1** della disposizione citata è previsto che **l'adempimento del tributo**, qualora avvenga **prima dell'apertura del dibattimento di primo grado**, estingue i reati di omesso versamento di ritenute certificate ([**articolo 10-bis**](#)), **omesso versamento di Iva** ([**articolo 10-ter**](#)) e indebita compensazione mediante utilizzo di crediti non spettanti ([**10-quater, comma 1**](#)).

Ciò significa che i suddetti reati **non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento** degli importi dovuti.

Inoltre al **comma 2** della citata disposizione, così come modificata dal D.L. 124/2019, è previsto che, anche per i reati di dichiarazione fraudolenta (**articoli 2 e 3**), dichiarazione infedele (**articolo 4**) e omessa dichiarazione (**articolo 5**), si verifica l'**estinzione** del reato in caso di **adempimento del tributo prima dell'apertura del dibattimento di primo grado**.

Parimenti ne deriva che i reati indicati **non sono punibili se i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti 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.**

L'unica previsione agevolativa prevista in sede penale è quella che contempla, nel caso di **debito tributario in fase di estinzione mediante dilazione** prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, la **concessione di un termine di tre mesi** per il pagamento del debito residuo ([**comma 3 dell'articolo 13 D.Lgs. 74/2000**](#)).

Dunque appare evidente come, da un lato, l'apertura del **dibattimento di primo grado** segni un **limite temporale netto** in sede penale, oltre il quale la causa di non punibilità non può più operare ai sensi del citato [**articolo 13**](#), e, dall'altro, la **dilazione amministrativa** delle somme dovute in adesione ad una delle misure agevolative di cui alla Legge di Bilancio 2023 **potrebbe non consentire di beneficiare di tale causa di non punibilità, qualora si andasse oltre il suindicato termine.**

Pertanto (correttamente) il Legislatore della riforma, al fine di **coordinare** tali misure agevolative, in particolare nella ipotesi in cui si abbia una **dilazione** delle somme dovute, con il **processo penale**, all'[**articolo 23 D.L. 34/2023**](#) (c.d. Decreto bollette) ha previsto che i **reati di omesso versamento di ritenute certificate, omesso versamento di Iva e indebita compensazione mediante utilizzo di crediti non spettanti, non sono punibili se le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono pagate nei termini e per intero prima della pronuncia della sentenza di appello.**

La disposizione citata ha previsto altresì che il contribuente è tenuto a dare **immediata comunicazione all'Autorità giudiziaria precedente** del versamento integrale delle somme dovute o comunque, in caso di pagamento rateale, della prima rata, nonché a **informare l'Agenzia delle Entrate dell'invio di tale comunicazione, indicando i riferimenti del relativo procedimento penale.**

Altra previsione molto importante è quella che prevede la **sospensione del processo penale di merito** dalla ricezione della suddetta comunicazione sino al momento in cui il giudice è informato dall'Agenzia delle Entrate della **corretta definizione della procedura agevolativa e dell'integrale versamento delle somme dovute** o, comunque, della mancata definizione o decadenza dal beneficio della rateazione.

Da ultimo occorre sottolineare che **non è stata invece prevista un'uguale previsione per i reati di dichiarazione fraudolenta, dichiarazione infedele e omessa dichiarazione**, ipotesi nelle quali continuerà a trovare applicazione la previsione di cui al citato [**articolo 13, comma 2, D.Lgs. 74/2000**](#) e, quindi, ad operare lo "scoglio" dell'apertura del dibattimento di primo grado.

