

Edizione di venerdì 8 Settembre 2023

CASI OPERATIVI

Fruizione del c.d. superbonus su un immobile acquistato con lavori parzialmente eseguiti
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Rimborso Iva assolta in altri Paesi Ue: istanza entro fine settembre
di Euroconference Centro Studi Tributari

ENTI NON COMMERCIALI

Le novità Iva in materia di sport
di Guido Martinelli

LA LENTE SULLA RIFORMA

Legge delega per la riforma fiscale: principi generali Irpef
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

PENALE TRIBUTARIO

Fatture per operazioni inesistenti: la responsabilità collegiale del CDA
di Marco Bargagli

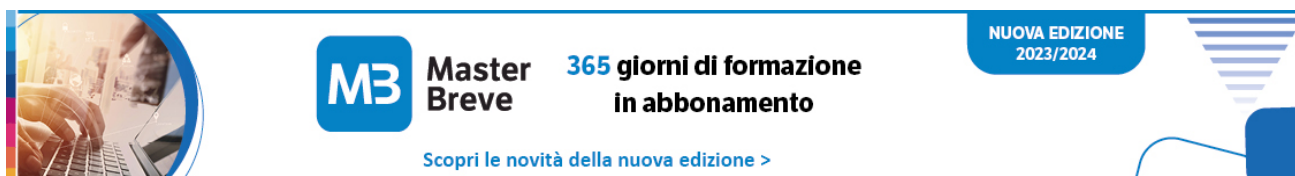
BEST IN CLASS

Best in class 2023 – Studio Corti Fumagalli Giobbi
di Studio Corti Fumagalli Giobbi

CASI OPERATIVI

Fruizione del c.d. superbonus su un immobile acquistato con lavori parzialmente eseguiti

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

A horizontal banner with a blue border. On the left, there's a circular image showing hands typing on a laptop. To the right of the image is a blue square with the white text 'M3'. Next to it, the text 'Master Breve' is in bold. To the right of that, '365 giorni di formazione in abbonamento' is written in blue. On the far right, there's a blue rounded rectangle with the white text 'NUOVA EDIZIONE 2023/2024'. Below the main text, there's a link 'Scopri le novità della nuova edizione >' in blue.

Si procede a eseguire un intervento di manutenzione straordinaria c.d. superbonus 110% (sisma, risparmio energetico e interventi di ristrutturazione al 50%) su un edificio costituito da 2 unità immobiliari funzionalmente indipendenti sovrapposte (accessi, caldaie, contatori acqua, luce e gas), dove a fine dei lavori viene prevista la fusione in un'unica unità immobiliare.

I lavori sono iniziati a novembre 2021 a seguito della SCIA presentata ad agosto 2021.

I comproprietari a seguito di scelte finanziarie errate si trovano nell'impossibilità di pagare le ditte per continuare i lavori in quanto quando hanno chiesto il finanziamento ponte (primi mesi 2022) le banche a cui si sono rivolti non accettavano più pratiche.

Il beneficiario della detrazione è solo uno dei 2 comproprietari ("marito e moglie").

Al momento risulta la cessione del credito solo del rimo SAL *sismabonus* (già presente nel cassetto fiscale della banca ma ancora da "ripagare al cliente").

I proprietari ora vogliono vendere l'immobile per pagare le ditte che avanzano soldi della parte dei lavori effettuati.

Ci sarebbe una persona fisica (non ditta) disposta ad acquistare l'immobile con lavori in corso d'opera; facendo la volturazione della pratica urbanistica, l'acquirente può completare i lavori e usufruire del c.d. *superbonus* ed eventualmente cedere il credito?

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Rimborso Iva assolta in altri Paesi Ue: istanza entro fine settembre

di Euroconference Centro Studi Tributari

Corso per dipendenti

Tutto casistiche Iva estero

Scopri di più

Entro il termine del prossimo 30 settembre 2023 è possibile presentare in via telematica all'Agenzia delle entrate l'istanza per il rimborso dell'Iva assolta in altro Stato membro nell'anno 2022.

In particolare, l'adempimento in rassegna interessa i soggetti passivi **stabiliti in Italia** che hanno **assolto l'Iva** in un altro **Stato membro Ue** per acquisti e importazioni, a condizione che, nel periodo di riferimento, il soggetto passivo:

- **effettui operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione Iva in Italia**, tenuto conto che, in caso di applicazione del pro rata, il rimborso è riconosciuto in ragione della percentuale di detrazione ivi applicata;
- **non abbia la sede della propria attività economica nello stato membro di rimborso;**
- **non possieda nello stato membro di rimborso una stabile organizzazione** dalla quale siano effettuate operazioni commerciali oppure;
- **non possieda un indirizzo permanente (o la residenza abituale) nello Stato membro di rimborso;**
- **non abbia effettuato operazioni territorialmente rilevanti nello Stato membro di rimborso**, salvo che si tratti:
 - **di prestazioni di trasporto e relativi servizi accessori non imponibili Iva nonché;**
 - **di operazioni soggette ad Iva con il meccanismo del reverse charge.**

Non preclude il diritto al rimborso la circostanza che il soggetto passivo richiedente:

- **abbia nominato, nello Stato membro di rimborso, un rappresentante fiscale ai fini Iva** (Corte di Giustizia Europea 6.12.2014 causa C-323/12);
- **avrebbe dovuto essere identificato ai fini Iva nello Stato membro di rimborso** (Corte di Giustizia Europea 11.6.2020 [causa C-242/19](#)).

Soggetti esclusi

Il rimborso dell'Iva assolta in altri Stati membri Ue è escluso qualora, nel periodo di riferimento, il soggetto passivo:

- non ha svolto alcuna attività di impresa, arte o professione;
- ha effettuato solamente operazioni esenti o non soggette ad Iva che non conferiscono il diritto alla detrazione;
- si è avvalso del regime dei contribuenti "minimi" di cui all'articolo 1, comma 96-117, L. 244/2007;
- si è avvalso del regime forfetario per gli autonomi di cui alla L. 190/2014 o del regime di vantaggio di cui al D.L. 98/2011;
- si è avvalso del regime speciale dei produttori agricoli, di cui [all'articolo 34, P.R. 633/1972](#)

Termini di presentazione dell'istanza di rimborso

Come stabilito dal provvedimento **Agenzia delle entrate n. 53471/2010**, l'istanza di rimborso è presentata:

- distintamente per ciascun periodo di imposta;
- entro il 30 settembre dell'anno solare successivo al periodo di riferimento il quale non può essere superiore a un anno civile o inferiore a tre mesi civili (salvo che si tratti della parte residua di un anno civile es. inizio o cessazione dell'attività);
- nei limiti e con la periodicità stabiliti dallo Stato membro competente per il rimborso.

Il già menzionato termine del **30 settembre** per la presentazione dell'istanza di rimborso ha natura **decadenziale** (*Corte di Giustizia Europea 21.6.2012 causa C-294/11*) e per tale adempimento non è possibile invocare il disposto di cui all'[articolo 7, comma 1, lett. h\), D.L. 70/2011](#) che rinvia al **primo giorno lavorativo successivo** i termini per gli adempimenti fiscali che scadono di sabato o in un giorno festivo (*news Agenzia delle entrate 12.9.2018*).

Importo minimo del rimborso

L'importo dell'Iva che forma oggetto della richiesta di rimborso non può essere inferiore:

- **a 400 euro** (o al controvalore in moneta nazionale), se la richiesta si riferisce a un periodo **inferiore a un anno civile, ma non a tre mesi**;
- **a 50 euro** (o al controvalore in moneta nazionale), se la richiesta si riferisce **a un anno civile (o alla parte residua di un anno civile)**.

Modalità di presentazione dell'istanza di rimborso

I soggetti passivi stabiliti in Italia che chiedono il rimborso dell'Iva assolta in un altro Stato UE **non devono** inviare alcuna richiesta di rimborso alle **amministrazioni finanziarie straniere**, ma devono presentare l'istanza di rimborso **all'Agenzia delle entrate**, la quale provvederà ad inviare la richiesta allo stato membro competente, una volta effettuati i controlli previsti.

L'istanza di rimborso può essere presentata con una delle seguenti modalità alternative:

- direttamente dal soggetto passivo, avvalendosi del servizio telematico Entratel o Fisconline;
- tramite gli incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni di cui all'**articolo 3, comma 2-bis** e [articolo 3 D.P.R. 322/1998](#);
- avvalendosi di soggetti delegati in possesso di adeguata capacità tecnica, economica, finanziaria e organizzativa;
- tramite le camere di commercio italiane all'estero che abbiano ottenuto il riconoscimento governativo di cui alla L. 518/1970.

Contenuto dell'istanza di rimborso



RICHIESTA DI RIMBORSO
(di cui all'art. 38 bis1 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633)

L'istanza di rimborso si compone dei seguenti quadri:

- Richiedente;

INTESTATARIO - Identificativo I.V.A.	
Cognome Nome/Denominazione	
Indirizzo	
E-mail	Tel.

- Rappresentante (ove previsto);

RAPPRESENTANTE - Codice Fiscale o Identificativo I.V.A.	
Cognome Nome/Denominazione	
Indirizzo	
E-mail	Tel.

- Conto corrente;

CONTO CORRENTE - Titolare		Tipologia titolare
Iban	Bic	Valuta conto

- Attività ;

Codice Attività	

In tale campo, occorre descrivere l'attività economica svolta utilizzando i codici NACE (a quattro cifre) introdotti dal Regolamento (CE) 20.12.2006 n. 1893

- Dati dei documenti di importazione che legittimano il diritto al rimborso

ELENCO IMPORTAZIONI			
Data	Reference Number /Information		
Dati del fornitore (Paese - Denominazione)			
Imponibile	Importo I.V.A.	Perc. di detr.	Importo deducibile

- Dati delle fatture che legittimano il diritto al rimborso

ELENCO FATTURE

Semplificata	Data	Reference Number / Information	
Dati del fornitore (Paese – Identificativo I.V.A. – Paese di rilascio - Denominazione)			
Imponibile	Importo I.V.A.	Perc. di detr.	Importo deducibile

- Autocertificazione del possesso di alcune condizioni necessarie affinché il soggetto passivo sia legittimato a chiedere il rimborso

AUTOCERTIFICAZIONI

☐ Si dichiara ai sensi del DPR 28 dicembre 2000, n. 445

- Che i beni o servizi elencati all'interno della presente richiesta sono stati acquistati in qualità di soggetto passivo;
- Di non aver effettuato, durante il periodo cui si riferisce la presente richiesta, nel paese nel quale è chiesto il rimborso, cessione di beni o prestazione di servizi;
- Di aver effettuato unicamente:
 - prestazioni di servizi per le quali l'imposta è a carico del destinatario;
 - prestazioni di trasporto non imponibili e prestazioni di servizi accessorie a tali prestazioni di trasporto;
 - cessioni di beni e prestazioni di servizi per cui il debitore dell'IVA è il committente o il cessionario;

☐ Si dichiara, altresì, ai sensi del DPR 28 dicembre 2000, n. 445

- Di non aver effettuato, nel territorio dello Stato italiano, solo operazioni esenti o non soggette che non danno diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi degli articoli 19 e seguenti, durante l'anno di imposta cui si riferisce la presente richiesta;
- Di non essersi avvalso, nel territorio dello Stato italiano, del regime dei contribuenti minimi di cui ai commi da 96 a 117 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 durante l'anno di imposta cui si riferisce la presente richiesta;
- Di non essersi avvalso, nel territorio dello Stato italiano, del regime speciale per i produttori agricoli durante l'anno di imposta cui si riferisce la presente richiesta;

☐ Si dichiara ai sensi del DPR 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'art. 30, comma 1, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724

Dal 1° gennaio 2010 non si deve più allegare all'istanza le fatture di acquisto in originale, anche se in alcuni casi, ovverosia con soglie di rimborso particolarmente elevate, gli Stati membri possono richiederne copia.

Ricevuta di presentazione

L'avvenuta ricezione dell'istanza è attestata mediante apposita **ricevuta telematica** in cui è riportato:

- il codice di autenticazione per il servizio Entratel e;
- il codice di riscontro per il servizio Fisconline.

Insieme alla suddetta ricevuta, viene reso noto al soggetto passivo richiedente anche il **numero di protocollo assegnato all'istanza**, che la identifica in maniera univoca anche presso lo Stato membro di rimborso.

Rifiuto dell'istanza di rimborso

Come accennato, è compito dell'Agenzia delle entrate inviare la richiesta di rimborso allo Stato membro competente, una volta effettuati i controlli previsti.

In caso di mancato superamento dei già menzionati controlli, l'Agenzia notifica al soggetto passivo un **provvedimento motivato di rifiuto che può essere impugnato dal contribuente in base alle disposizioni sul contenzioso tributario**.

Variazione dell'istanza di rimborso

È ammessa la possibilità di correggere i dati inseriti nell'istanza di rimborso anche **successivamente** all'inoltro dell'istanza allo Stato membro di rimborso da parte dell'Agenzia delle entrate, ad esclusione dei dati afferenti:

- **al Paese di rimborso;**
- **della partita Iva;**
- **del codice carica;**
- **del periodo d'imposta.**

Si precisa che in nessun modo è ammessa la possibilità di correggere l'istanza di rimborso, previa indicazione di nuove fatture o documenti di importazione: per l'inserimento di tali documenti e fatture è necessario **presentare una nuova istanza** di rimborso nel termine previsto.

Decisione sul rimborso ed erogazione

Una volta ricevuta l'istanza da parte dell'Agenzia delle entrate, lo Stato membro di rimborso:

- notifica al richiedente la data in cui gli è pervenuta la richiesta;
- comunica la decisione di approvare o respingere la richiesta di rimborso, entro quattro mesi dal ricevimento dell'istanza;

- può chiedere, per via elettronica, informazioni aggiuntive al richiedente o alle autorità competenti dello Stato membro ove è stabilito, con un differimento della scadenza per notificare la decisione;

A tal fine si osserva che, in caso di tardiva o omessa risposta, il soggetto passivo può **regolarizzare** la propria domanda di rimborso Iva mediante la produzione delle **informazioni aggiuntive** direttamente dinanzi al **giudice nazionale** (*Corte di Giustizia Europea 2.5.2019 causa C-133/18*);

- *esegue il rimborso dell'imposta al più tardi entro 10 giorni lavorativi dalla scadenza del termine per notificare la decisione, aumentando tale importo dell'interesse previsto per i rimborsi dell'Iva ai soggetti passivi stabiliti nello Stato membro di rimborso, in caso di ritardo nell'erogazione.*

Il rimborso Iva è effettuato nello Stato membro di rimborso, tenuto conto che l'importo da rimborsare:

- è determinato in base alla normativa prevista nello Stato membro di rimborso, tenendo conto delle eventuali limitazioni ivi previste;
- è assunto al netto delle spese bancarie relative al trasferimento.

Correzione della percentuale di detrazione

Qualora alla fine dell'anno solare la percentuale di detrazione sia diversa da quella utilizzata in modo provvisorio nel corso del medesimo anno, i soggetti passivi che applicano il **"pro rata"** devono comunicare, entro l'anno solare seguente, la **nuova percentuale** di detrazione a tutti gli Stati membri a cui hanno chiesto il rimborso dell'Iva assolta. La comunicazione è effettuata contestualmente alla presentazione di una nuova istanza di rimborso o, in mancanza, con apposita comunicazione.

Se è già stato effettuato il pagamento per le richieste di rimborso da correggere, **l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate rettifica l'importo chiesto a rimborso e lo compensa in aumento o in diminuzione con i successivi rimborsi**. Se non ci sono rimborsi da erogare l'ufficio dell'Agenzia effettua recuperi autonomi o pagamenti.

ENTI NON COMMERCIALI

Le novità Iva in materia di sport

di **Guido Martinelli**

Seminario di specializzazione

Check list dei nuovi adempimenti giuridico - fiscali per le associazioni e società sportive dilettantistiche alla luce della riforma dello sport

Scopri di più

Nello scorso mese di agosto, in maniera anche inaspettata, è stato approvato l'[articolo 36 bis L. 112/2023](#), (conversione D.L. 75/2023) recante la nuova disciplina per le **prestazioni di servizi connessi con la pratica sportiva**, in vigore dallo scorso 17.08.2023.

Il comma 1, in particolare, prevede l'**esenzione** Iva per le prestazioni di servizi strettamente connessi con la **pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi, rese nei confronti di persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica** da parte di organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici, di cui all'[articolo 6 D.Lgs. 36/2021](#).

Il secondo comma, invece, recita: *“Le prestazioni dei servizi didattici e formativi di cui al comma 1, rese prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, si intendono comprese nell'ambito di applicazione dell'articolo 10, primo comma, numero 20), D.P.R. 633/1972.”* Fornendo, con effetto retroattivo, una interpretazione autentica della disciplina Iva delle attività didattiche e formative nello sport.

Da sottolineare che **manca qualsiasi collegamento con la nuova disciplina Iva prevista per tutti gli enti associativi senza scopo di lucro di cui viene prevista l'entrata in vigore a far data dal prossimo primo luglio** ([articolo 5, comma 15 quater, D.L. 146/2021](#)) in osservanza della procedura di infrazione comunitaria in essere.

Sotto il profilo soggettivo **amplia i soggetti** che possono svolgere attività sportiva **“esente”** ricomprendendo tutti gli enti senza scopo di lucro, anche se non iscritti al registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche.

Il riferimento generico, poi, agli enti sportivi dilettantistici di cui al citato [articolo 6 D.Lgs. 36/2021](#) porta a ritenere che anche le società sportive che introducessero la parziale distribuzione degli utili previsti dal successivo **articolo 8, comma 3** potranno applicare la disciplina in esame.

Altra novità importante, recepita dalla direttiva comunitaria, è che le **persone** acquirenti i servizi sportivi non debbono avere **caratteristiche predeterminate**.

Non sarà, pertanto, necessario ai fini del godimento di questa agevolazione, limitare l'erogazione dei servizi solo agli associati o ai tesserati.

Identificato così il requisito soggettivo, sotto il profilo **oggettivo** la norma non fa riferimento alla attività sportiva dilettantistica ma si limita a ricomprendere nell'area della esenzione da Iva **“lo sport e l'educazione fisica”**.

Questo porta a ritenere che la novella trova applicazione **non solo nei confronti delle discipline sportive riconosciute dal Coni** ma anche nei confronti di tutta quella che, forse più correttamente, alla luce della definizione indicata dall'[articolo 2 D.Lgs. 36/2021](#) è da intendersi come **attività motoria**. È ovvio, però, che nei casi di servizi di discipline “non Coni” non saranno applicabili le norme sul lavoro sportivo recentemente introdotte.

La scelta operata dal legislatore prevede alcuni aspetti per i quali diventa urgente un intervento chiarificatore da parte della Agenzia delle entrate.

Infatti, il passaggio da attività posta fuori campo Iva (*la gran parte delle asd. e ssd. che offrono servizi sportivi lo fanno esclusivamente nei confronti di associati o tesserati*) ad attività esente da Iva comporta conseguenze formali (l'apertura della posizione Iva e gli adempimenti conseguenti allo svolgimento di attività soggette a detta imposta) ma anche potenzialmente sostanziali.

Infatti, fino ad oggi, ai fini Ires le associazioni sportive hanno applicato l'[articolo 148, comma 3, Tuir](#), che qualifica le operazioni svolte in favore di associati o tesserati in conformità alle finalità istituzionali “non commerciali”.

Questa qualificazione, però, da parte di tutta la giurisprudenza più recente (Cassazione n. 21707/2023) non è interpretata in maniera oggettiva ma soggettiva, ossia legata **“all'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro”**.

Ne consegue che aver fatto rientrare nel campo di applicazione dell'Iva i servizi sportivi, sia pure esenti, (e quindi commerciali) **potrà continuare a far qualificare i medesimi servizi come “non commerciali” (ovviamente sussistendone i presupposti di attività di discipline Coni svolte in favore di associati o tesserati) ai fini delle imposte sui redditi?**

Analogamente, si pone un ulteriore problema: la norma in esame **non abroga il vigente articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972**, contrariamente a quanto invece accadrà dal prossimo primo luglio.

La domanda che ci si pone è: potranno le associazioni sportive che intendessero continuare a erogare servizi sportivi solo ad associati e tesserati **ritenere che non siano tenuti ad applicare la nuova disciplina e continuare ad applicare, almeno fino al 30 giugno, la fattispecie di attività posta fuori campo Iva?**

Il rischio che si pone è che in questo caso avremmo sui servizi sportivi **tre diversi regimi Iva**:

- per le asd/ssd con **esclusione da Iva per i tesserati**;
- **esenzione da Iva per i terzi** e
- per le imprese sportive, **assoggettamento ad Iva con aliquota ordinaria**.

Il passaggio dei servizi sportivi da prestazioni poste fuori campo a prestazioni esenti nasce da una procedura di infrazione europea.

Le direttive unionali parlano appunto di prestazione esente. Fino al 16.8.2023 scorso si poteva sostenere che l'Italia riteneva di non conformarsi a tale indicazione ma ora, in presenza di una norma interna come quella in commento, ***si potrà ancora usare una agevolazione contraria alle direttive unionali e, oggi, anche ad una norma di Legge dello Stato?*** Chi risponde affermativamente lo motiva sulla presunta natura di norma speciale dell'[articolo 4, D.P.R. 633/1972](#), oggi vigente.

Personalmente vedo sotto il profilo giuridico opinabile che ci possa essere una norma speciale contenuta in un decreto che possa continuare a disciplinare una fattispecie inquadrata da una norma di carattere generale introdotta dopo 50 anni da una legge dello Stato e nel rispetto della disciplina europea.

Sicuramente l'incertezza della disciplina applicabile è un dato oggettivo, pertanto, trattandosi di adempimenti formali, le conseguenze sanzionatorie sarebbero minime: è auspicabile un chiarimento amministrativo.

LA LENTE SULLA RIFORMA

Legge delega per la riforma fiscale: principi generali Irpef

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî

Convegno di aggiornamento

Novità del periodo estivo e Riforma fiscale

Scopri di più

L'[articolo 5, L. 111/2023](#), contiene i principi e i criteri direttivi che il Governo dovrà osservare nell'emanazione dei decreti legislativi delegati per la riforma fiscale in materia di Irpef. In questo intervento, l'analisi è limitata alla prima parte del citato [articolo 5](#) in cui sono contenuti gli **aspetti generali** della riforma dell'imposta personale, rimandando ai contributi che saranno pubblicati nei prossimi giorni per quanto concerne le novità previste per le singole categorie di reddito.

L'obiettivo generale previsto nella legge delega è la **revisione e la graduale riduzione dell'Irpef**, nel rispetto del principio di **progressività** e nella prospettiva di pervenire a un'unica aliquota.

È del tutto evidente che per conciliare la necessità di mantenere la progressività dell'imposta personale, e nel contempo prevedere un'unica aliquota, è necessario, come previsto dalla stessa legge delega, **riordinare le deduzioni dalla base imponibile, degli scaglioni di reddito, delle aliquote di imposta, delle detrazioni dall'imposta lorda e dei crediti d'imposta**.

Tutte queste modifiche dovranno tener conto dei seguenti aspetti:

- **composizione del nucleo familiare**, con particolare riguardo a quelli in cui sia presente una persona con disabilità, e ai costi sostenuti per la crescita dei figli;
- **tutela del bene costituito dalla casa**, in proprietà o in locazione, della salute delle persone, dell'istruzione e della previdenza complementare;
- **miglioramento dell'efficienza energetica**, riduzione del rischio sismico, rigenerazione urbana e rifunzionalizzazione edilizia, ivi compresa la manutenzione e la conservazione dei beni culturali. *Ne consegue che anche per effetto della riforma fiscale, saranno mantenuti e rafforzati gli incentivi già presenti in materia edilizia;*
- favorire lo **stabile inserimento nel mercato del lavoro** dei giovani che non hanno compiuto il trentesimo anno di età.

Vi sono poi degli ulteriori obiettivi di carattere generale che il legislatore delegato dovrà perseguire nell'attuazione della delega. In particolare, è previsto il **graduale perseguimento dell'equità orizzontale**, ossia nell'ambito delle diverse categorie di reddito previste in ambito

Irpef. Questo obiettivo richiede la progressiva applicazione della medesima area di esenzione fiscale e del medesimo carico impositivo Irpef per tutte le categorie di reddito, con priorità per l'equiparazione tra redditi di lavoro dipendente e di pensione. Tra l'altro, proprio per queste due categorie di reddito, dovrà essere consentita la ***deduzione dal reddito, anche in misura forfetizzata, delle spese sostenute per la produzione del reddito stesso.***

Rivestono particolare interesse le disposizioni che prevedono la nascita di una *nuova imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali*, da applicarsi sulle **retribuzioni** erogate a titolo di **straordinario** che **eccedono una soglia prefissata** e alle **tredecimes mensilità** corrisposte ai lavoratori dipendenti. È previsto altresì che lo stesso meccanismo si applichi ai premi di produttività. Si dovrebbe quindi trattare di un regime sostitutivo di quello attualmente previsto dall'**articolo 1, comma 182 e seguenti, L. 208/2015**, che regola l'imposta sostitutiva del **10% sui premi di risultato** legati a incrementi di produttività (*aliquota ridotta al 5% per l'anno 2023 a opera della Legge di Bilancio 2023*).

È bene osservare che la scelta del legislatore sembra più corretta rispetto all'obiettivo iniziale che era quello di introdurre una "*flat tax incrementale*" anche nell'ambito dei redditi di lavoro dipendente. Tuttavia, tenendo conto che i lavoratori dipendenti normalmente conseguono redditi di ammontare costante nel tempo, la ***previsione di un'imposta sostitutiva sugli straordinari, sulle tredecime e sui premi pare più coerente con la natura del reddito.***

Si segnalano, infine, i seguenti **due principi e criteri direttivi** cui dovrà attenersi il legislatore delegato:

- **l'inclusione nel reddito complessivo**, rilevante ai fini della spettanza di detrazioni, deduzioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, dei redditi assoggettati a imposte sostitutive e a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche;
- **la valutazione relativa all'introduzione**, per un periodo limitato di tempo, di **misure idonee** a favorire i trasferimenti di residenza nei Comuni periferici e ultraperiferici, individuati dalla Strategia nazionale per le aree interne.

PENALE TRIBUTARIO

Fatture per operazioni inesistenti: la responsabilità collegiale del CDA

di **Marco Bargagli**

Master di specializzazione

Professionisti per la gestione d'impresa e la prevenzione della crisi

Scopri di più

Come noto, il legislatore prevede importanti sanzioni in caso di **frode fiscale** attuata mediante **l'emissione o l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti**.

Nello specifico, ai sensi dell'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#) si applica 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**.

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.

Sul punto, giova ricordare che per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

La rilevanza penale della condotta in rassegna non è subordinata al raggiungimento di **parametri quantitativi** riferiti all'ammontare dell'imposta evasa (c.d. soglia di evasione).

In merito, essendo la fattispecie criminosa in rassegna un **"reato di tipo dichiarativo"**, il soggetto che ha ricevuto fatture relative ad operazioni fittizie emesse da soggetti terzi, che ha annotato in contabilità senza inserirle nella dichiarazione presentata ai fini IVA e ai fini delle imposte sui redditi, **non può essere chiamato a rispondere in sede penale neanche a titolo di tentativo** ([articolo 6, D.Lgs. 74/2000](#)).

Di contro, ai sensi dell'[articolo 8, D.Lgs. 74/2000](#), è prevista la reclusione da quattro a otto anni nei confronti di chiunque, al fine di **consentire a terzi l'evasione** delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ([articolo](#)

[8, D.Lgs. 74/2000](#)).

Per entrambi i reati penali tributari sopra illustrati, il giudice può disporre la c.d. “confisca per equivalente”, a mente dell'[articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000](#).

Infatti, nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti, ai sensi dell'[articolo 444 c.p.c.](#), per uno dei delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

Sempre in tema di frode fiscale la Corte di cassazione, con sentenza n. 35314/2023, ha confermato la **punibilità per i componenti del consiglio di amministrazione**, che risultano **tutti solidalmente responsabili** per i reati di utilizzo ed emissione di fatture false ([articoli 2 e 8, D.Lgs. 74/2000](#)), salvo *che non siano state attribuite specifiche deleghe ad alcuni amministratori e non venga rilevata un'omissione dei doveri di controllo previsti dall'articolo 2392 cod. civ.*

Leggendo attentamente la sentenza sopra citata si evince che, con ordinanza del 24.1.2023, il Tribunale di Latina, in sede di riesame, aveva confermato il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente disposto nei confronti dell'indagato, in qualità di componente del Consiglio di Amministrazione di una “società cooperativa integrata sociale”, esercente l'attività di accoglienza di cittadini provenienti da Paesi terzi richiedenti asilo e rifugiati politici, per i reati previsti e puniti dagli [articoli 2 e 8, D.Lgs. 74/2000](#).

Sul punto, la difesa dell'indagato proponeva appello in quanto il Tribunale del riesame “*si sarebbe limitato ad argomentare su un piano meramente astratto*”, senza avere proceduto alla **ricostruzione e alla valutazione della base fattuale e senza dare risposta alla specifica deduzione difensiva**.

In particolare, veniva contestata la possibilità di riconoscere indizi di responsabilità penale, in ragione della supposta **natura colposa** della responsabilità derivante dalla violazione dell'[articoli 2392, cod. civ.](#) sostenendo, nel contempo, la mancata assunzione della veste di legale rappresentante dell'ente in capo al ricorrente, con conseguente impossibilità giuridica dello stesso di impedire l'evento.

Nel provvedimento impugnato mancherebbero, a parere del ricorrente, argomenti che diano conto dell'avvenuta percezione, da parte dell'amministratore, di **fatti rilevatori di consistenti anomalie** nella gestione, del compimento di operazioni ingiustificate o comunque di situazioni societarie non conformi alla legge o allo statuto.

Il Tribunale avrebbe così semplicemente attribuito una responsabilità “**da posizione**” fondata sul solo ruolo rivestito dall'imputato in seno alla società nel periodo di riferimento.

Ciò posto, gli ermellini hanno respinto il ricorso.

Infatti sulla base del **consolidato orientamento** espresso in sede di legittimità, viene confermato che l'[articolo 2392 cod. civ.](#), norma che **regola la posizione di garanzia degli amministratori all'interno** delle S.p.A., dispone che **questi sono solidalmente responsabili** verso la società dei danni derivanti **dall'inosservanza dei doveri loro imposti dalla legge o dallo statuto**, a meno che **non si tratti di attribuzioni proprie del comitato esecutivo o attribuite in concreto ad uno o più di essi** così come ribadisce specificamente, per il consiglio di amministrazione, l'[articolo 2381, comma 2, cod. civ.](#)

I giudici di Piazza Cavour formulano un interessante principio di diritto: *“dovendosi **distinguere l'ipotesi in cui il consiglio di amministrazione operi con o senza deleghe**, deriva dal suddetto assetto normativo che, a meno che l'atto non rientri nelle attribuzioni delegate al comitato esecutivo o taluno dei consiglieri che ne sono parte, **tutti i componenti del consiglio di amministrazione rispondano** – salvo il **meccanismo di esonero contemplato dal terzo comma dell'articolo 2392, cod. civ.**, che prevede l'**esternazione e l'annotazione dell'opinione in contrasto da parte del consigliere dissenziente nonché immune da colpa** – degli **illeciti deliberati dal consiglio**, anche se in fatto non decisi o compiuti da tutti i suoi componenti”*.

Nello specifico, in tema di reati tributari, nel caso di **delitto deliberato e direttamente realizzato da singoli componenti del consiglio di amministrazione**, nel cui ambito non sia stata conferita alcuna **specifica delega**, ciascuno degli amministratori risponde a titolo di concorso per **omesso impedimento dell'evento**, ove sia ravvisabile una violazione dolosa dello specifico obbligo di vigilanza e di controllo sull'andamento della gestione societaria derivante dalla posizione di garanzia di cui all'[articolo 2392, cod. civ.](#) (Cassazione n. 30689/2021).

Con riferimento poi alla sussistenza del *fumus commissi delicti*, le fatture per operazioni inesistenti sono anche quelle che si connettono al compimento di un **negozio giuridico apparente diverso da quello realmente intercorso tra le parti**.

Infatti, l'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#) sanziona ogni tipo di **divergenza** tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto dello speciale coefficiente di insidiosità che si connette all'utilizzazione della falsa fattura.

In altri termini, conferma la suprema Corte, la fattura – al pari di tutti gli elementi equipollenti – deve contenere una **rappresentazione veritiera di tutti i dati significativi**, *“sicché assume rilevanza anche l'**inesistenza giuridica**, la quale si verifica ogniqualvolta la divergenza tra la realtà e la rappresentazione riguarda la **natura della prestazione documentata** in fattura con ciò determinandosi una alterazione del contenuto del documento contabile”*.

In definitiva, gli ermellini rilevano che il Tribunale **ha preso in esame ogni singola compagine sociale**, individuando concretamente **gli elementi dai quali emerge la sussistenza del fumus commissi delicti**.

BEST IN CLASS

Best in class 2023 – Studio Corti Fumagalli Giobbi

di **Studio Corti Fumagalli Giobbi**



Euroconference Centre Studi Tributari **TeamSystem**

Master di 5 incontri

L'ORGANIZZAZIONE DIGITALE DELLO STUDIO

SCOPRI DI PIÙ

Nel contesto dell'era digitale in cui viviamo, l'**innovazione tecnologica** sta trasformando profondamente ogni settore, compresa la professione del commercialista. L'automazione dei processi contabili, il *cloud computing*, l'analisi dei dati e la sicurezza informatica stanno rivoluzionando la professione, consentendo ai commercialisti di **migliorare l'efficienza delle loro attività** e offrire servizi di alta qualità ai clienti. L'adozione di queste **tecnologie** consente:

- una maggiore collaborazione;
- un accesso più rapido alle informazioni finanziarie;
- e decisioni più informate.

In definitiva, **l'innovazione digitale sta trasformando la professione del commercialista**, aprendo nuove opportunità e consentendo loro di svolgere un ruolo più strategico nel supporto alle aziende.

In questo contesto, si inserisce a pieno titolo lo Studio Professionale Associato Corti Fumagalli Giobbi, *boutique* professionale composta da dottori commercialisti, revisori legali e avvocati con sedi a Milano, Lissone (MB) e Mariano Comense (CO), che opera nel mondo della consulenza aziendale specialmente nel campo della fiscalità nazionale e internazionale, del controllo di gestione e dell'analisi dei dati e nell'assistenza continuativa alle start-up e pmi innovative.

Nato quasi 10 anni fa su iniziativa della dott.ssa Ramona Corti e del dott. Nicola Fumagalli, nel 2021 il dott. Alberto Giobbi e il proprio *team* si sono uniti allo Studio che oggi vanta 45 collaboratori suddivisi tra le 3 sedi.

A fianco dei tradizionali servizi di *compliance* e *back-office*, lo Studio ha accettato le sfide poste dal mercato specializzandosi da un lato nella digitalizzazione di questi servizi tradizionali e dall'altro costruendo internamente *expertise* in ambito *start-up* e pmi innovative oltre che di

controllo di gestione e analisi dei dati con un approccio matematico-statistico riuscendo a mettere in campo, per ogni incarico ricevuto, un *team ad hoc* composto dai migliori professionisti in ambito fiscale, legale e della consulenza a più ampio spettro.

A oggi lo Studio assiste una variegata tipologia di clientela italiana e internazionale; grazie a un approccio *problem solver*, al qualificato *team* di collaboratori di cui si avvale e alla capacità di adattamento con i diversi sistemi informatici presenti sul mercato, la struttura garantisce tempestività nelle risposte e un'assistenza continuativa di tutto rispetto che consente di partecipare a diversi *beauty contests* con i *big player* del mercato.

Lo Studio Corti Fumagalli Giobbi, focalizzandosi sull'innovazione digitale e operando in diverse aree di attività, comprese la trasformazione digitale delle imprese, lo sviluppo di soluzioni tecnologiche innovative e l'ottimizzazione dei processi aziendali mediante l'utilizzo delle tecnologie digitali, ha deciso di partecipare, lo scorso 9 maggio, alla seconda edizione di [100 Best in Class](#), evento dedicato a commercialisti e consulenti del lavoro, organizzato da TeamSystem ed Euroconference, in collaborazione con la rivista Forbes, immersi nello splendido scenario del lago di Como a Villa Erba.

Tra le motivazioni che hanno portato lo Studio Corti Fumagalli Giobbi a partecipare al concorso sicuramente vi è la forte convinzione dello stesso nell'**importanza dell'innovazione digitale** e la volontà di contribuire attivamente alla promozione di idee e progetti all'avanguardia e che possano creare un impatto positivo nel mondo della professione e non. Inoltre, gli eventi sull'innovazione digitale offrono un'opportunità unica per rimanere aggiornati sulle ultime tendenze, tecnologie e strumenti che stanno trasformando la professione permettendo di conoscere i più recenti sviluppi nel settore e scoprire come poter integrare queste innovazioni nel lavoro quotidiano.

Altro aspetto importante che ha influito sulla scelta di partecipare all'iniziativa di Cernobbio è quello che, di per sé, gli eventi sono un luogo ideale per connettersi con altri professionisti del settore, esperti e *opinion leader*, avendo l'opportunità di scambiare idee, condividere esperienze e stabilire contatti con persone che condividono sfide e interessi professionali. Non da ultimo, un evento focalizzato sull'innovazione digitale può essere fonte di ispirazione e motivazione oltre che rappresentare un'occasione per restare al passo con i cambiamenti in corso e cogliere le sfide e le opportunità offerte dall'innovazione digitale nella professione.

Nel campo dell'innovazione digitale, lo Studio Corti Fumagalli Giobbi vanta un'ampia esperienza nell'implementazione di strategie di trasformazione digitale per le imprese, nell'adozione di tecnologie emergenti come l'intelligenza artificiale e l'internet delle cose, nonché nello sviluppo di applicazioni e piattaforme digitali innovative. L'automazione dei processi contabili grazie all'utilizzo di software avanzati e i software di fatturazione elettronica hanno sicuramente semplificato da un lato e accelerato dall'altro la gestione delle transazioni finanziarie ed economiche facendo risparmiare tempo prezioso e permettendo di concentrarsi su consulenze più strategiche. Altro aspetto sul quale lo Studio Corti Fumagalli Giobbi ha investito molto è il cloud computing e la collaborazione remota: con l'adozione di

servizi cloud sicuri, i documenti contabili possono essere archiviati e condivisi in modo centralizzato, consentendo un accesso immediato e sicuro da parte di tutte le parti interessate. Ciò favorisce una comunicazione più fluida e una collaborazione efficace, eliminando la necessità di scambiare documenti cartacei o di spostarsi fisicamente presso lo studio del commercialista, con impatti, seppur minori, anche sull'ambiente.

In conclusione, lo Studio Corti Fumagalli Giobbi si concentra sull'innovazione digitale e la partecipazione all'iniziativa di Cernobbio ha rappresentato una preziosa opportunità per condividere le competenze e la passione per l'innovazione, il tutto all'interno di un ambiente stimolante che valorizza sempre più il ruolo dei professionisti promuovendo il dialogo e la collaborazione tra i partecipanti.