



Edizione di venerdì 29 Marzo 2024

CASI OPERATIVI

Nel modello Redditi 2023 deve essere indicato anche l'investimento 4.0 del 2022 interconnesso nel 2023

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Modello RAP: guida alla presentazione

di **Mauro Muraca**

LA LENTE SULLA RIFORMA

Gli atti di recupero dei crediti inesistenti e non spettanti

di **Angelo Ginex**

AGEVOLAZIONI

Transizione 5.0: vantaggi e criticità del nuovo credito d'imposta

di **Debora Reverberi**

IMPOSTE INDIRETTE

Plastic Tax italiana: ultima chiamata

di **Guido Calderaro**

Nel modello Redditi 2023 deve essere indicato anche l'investimento 4.0 del 2022 interconnesso nel 2023

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA ALLA RIFORMA FISCALE

Servizio editoriale mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti

[scopri l'offerta valida fino al 31 marzo! >](#)



Beta Srl ha effettuato un investimento in un macchinario con caratteristiche 4.0 per l'importo di 50.000 euro.

Tale bene è stato consegnato nel corso del 2022, ma l'interconnessione è avvenuta a marzo 2023.

Come deve essere compilato il quadro RU del modello Redditi 2023?

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



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Modello RAP: guida alla presentazione

di **Mauro Muraca**

OneDay Master

Immobili delle imprese: fiscalità indiretta

Scopri di più

Normativa

Articolo 38, comma 5, D.L. 78/2010

Articolo 2704, comma 1, cod. civ

Articolo 82, comma 3, D.Lgs. 117/2017

Prassi

Provvedimento Ade n. 465502/2022

Provvedimento Ade n. 56766/2023

Provvedimento Ade n. 414541/2023

Con il provvedimento n. 465502/2022, l'Agenzia delle entrate ha approvato il modello RAP (*"Registrazione Atti Privati"*) con le relative istruzioni, che consente la **registrazione del contratto di comodato** attraverso una procedura *web* disponibile, a partire dal 20.12.2022, nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate. Si tratta di una **modalità di registrazione semplificata**, introdotta in applicazione dell'[articolo 38, comma 5, D.L. 78/2010](#), che aveva demandato a un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate *"la definizione degli atti per i quali la registrazione prevista per legge è sostituita da una denuncia esclusivamente telematica di una delle parti, la quale assume qualità di fatto"*, ai sensi dell'[articolo](#)

[2704, comma 1, cod. civ.](#)

L'[articolo 2704, comma 1, cod. civ.](#) dispone che la data della scrittura privata non autenticata *“non è certa e computabile riguardo ai terzi se non dal giorno in cui la scrittura è stata registrata o dal giorno della morte o della sopravvenuta impossibilità fisica di colui o di uno di coloro che l'hanno sottoscritta o dal giorno in cui il contenuto della scrittura è riprodotto in atti pubblici o, infine, dal giorno in cui si verifica un altro fatto che stabilisca in modo egualmente certo l'anteriorità della formazione del documento”*.

Modifiche al modello RAP

Con **provvedimento n. 56766/2023**, sono stati approvati, invece, alcuni **moduli aggiuntivi al modello RAP**, che consentono, a decorrere dallo scorso 7.3.2023, di utilizzare tale modello anche per la **registrazione del contratto preliminare di compravendita**:

- **quadro C1 “Negozio – Preliminare di vendita”**, nel quale vanno indicate le informazioni relative al contratto preliminare per cui si richiede la registrazione;
- **quadro D1 “Dati degli immobili”**, contenente i dati degli immobili qualora siano oggetto del contratto.

Con il successivo [provvedimento n. 414541/2023](#), dello scorso 29.11.2023, è stato nuovamente **aggiornato il modello RAP**, prevendendo le seguenti novità:

- | | |
|--|---|
| “Quadro A – “Dati generali” | 1. “Tipologia Negozio” in “Tipologia atto”; |
| | 2. “N. pagine” in “Numero fogli dell’atto”; |
| | 3. “N. copie” in “N. copie dell’atto”. |
| “Richiedente” del “Quadro A – Dati generali” | 1. aggiunto il campo “Mediatore”; |
| | 2. eliminato il campo “N. moduli compilati”. |
| “Quadro C – Negozio” | 1. l'intestazione in “Quadro C – Contratto”; |
| | 2. il campo “Clausola penale” in “Clausola penale volontaria”; |
| | 3. il campo “Tipologia di atto” in “Tipo di Comodato”. |
| “Quadro C1 – Negozio” sono stati rinominati: | 1. l'intestazione in “Quadro C1 – Contratto”; |
| | 2. la sezione “Preliminare di vendita” in “Preliminare di compravendita”; |
| | 3. il campo “Clausola penale” in “Clausola penale volontaria”. |

Sono state altresì **modificate le relative istruzioni** e le **specifiche tecniche** per la trasmissione telematica dei dati.

**Nota bene**

Nessuna modifica è stata apportata al campo oggettivo di applicazione del modello, che resta utilizzabile (ancora per il momento):

- per la **registrazione del contratto di comodato**;
- per la registrazione del **contratto preliminare di compravendita**.

Documenti da allegare al modello RAP

Al modello RAP **devono essere allegati**:

- la **copia dell'atto da registrare** (contratto di comodato o contratto preliminare di compravendita), sottoscritto dalle parti, redatto in modo che gli elementi essenziali siano leggibili tramite procedure automatizzate (es. in formato elettronico o dattiloscritto);
- la **copia di eventuali documenti allegati all'atto da registrare** (es. scritture private, inventari, mappe, planimetrie e disegni).

Modalità di presentazione del modello RAP

Il modello RAP è presentato:

- **direttamente dal richiedente** (che può essere, una delle parti del contratto, il rappresentante legale di una delle parti, un mediatore), ovvero **tramite intermediari abilitati**;
- in modalità telematica **mediante l'utilizzo dell'apposita procedura web** resa disponibile gratuitamente nell'area riservata del sito istituzionale (senza che occorra installare alcun software).

Per agevolare l'utente nella compilazione ed invio della richiesta di registrazione, sono state introdotte, infine, nell'applicativo web, nuove funzionalità che ne agevolano la navigazione e l'usabilità.

Per registrare un contratto di comodato o un preliminare di compravendita attraverso il modello RAP, occorre preliminarmente **autenticarsi nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate** e poi selezionare, dalla sezione "Servizi", la categoria "Fabbricati e terreni" e successivamente la voce "Registrazione atti privati".

Il servizio on line fornisce al contribuente una **comunicazione che attesta l'esito dell'elaborazione** effettuata sui dati pervenuti e conferma l'avvenuta registrazione del contratto.

La comunicazione in parola contiene:

- la **data di registrazione del contratto**;
- il **numero di protocollo telematico**;
- gli **estremi dell'atto**;
- il **codice identificativo del contratto**.

**Nota bene**

Nell'area "Ricevute" è **possibile consultare e stampare le ricevute telematiche di invio delle richieste fatte** con il modello RAP. In caso di errori di compilazione, la comunicazione contiene le segnalazioni e gli eventuali motivi per i quali la richiesta di registrazione è stata scartata.

Presentazione in modalità cartacea

La presentazione del modello può essere effettuata **anche presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate** da parte dei **soggetti non obbligati alla registrazione telematica** dei contratti di locazione, presentando il modello RAP in formato cartaceo unitamente all'atto da registrare, sottoscritto dalle parti ed agli eventuali allegati.

Struttura del modello RAP

Il modello RAP si compone dei **seguenti riquadri**:

- **Quadro A** – Dati generali;
- **Quadro B** – Soggetti (sezione a dati del dante causa e sezione b dati dell'avente causa);
- **Quadro C** – Negozio (comodato);
- **Quadro D** – Dati degli immobili;
- **Quadro C1** – Negozio (preliminare di vendita);
- **Quadro D1** – Dati degli immobili.

Quadro A – dati generali

Nel quadro relativo ai "Dati generali", occorre indicare:

- l'**ufficio territoriale** presso il quale si intende presentare la richiesta di registrazione dell'atto;
- la **tipologia di atto** (attualmente è possibile registrare un contratto di comodato d'uso gratuito o di un preliminare di compravendita);
- il **numero di fogli** di cui è composto l'atto;

È richiesta l'indicazione del **numero di fogli di cui si compone l'atto**, tenuto conto che **un foglio è composto da massimo 4 pagine** (o facciate) e non può contenere più di 100 righe; per cui **se l'atto è formato da 4 facciate** che, quindi, costituirebbero 1 foglio, ma il numero delle righe in esso contenuto è ad esempio 101, allora **occorre indicare "2", che corrisponde a n. 2 fogli**.

- il **numero di copie dell'atto** sottoscritto dalle parti;
- la **data di stipula** presente sull'atto originale.

Inoltre:

- nella casella “**Esenzione**” è possibile indicare **se l'atto è esente dall'imposta di bollo**, dall'imposta di registro e di bollo o solo dall'imposta di registro;
- la casella “**Eventi eccezionali**” consente di indicare il codice 1 nel caso si tratti di soggetti che, essendone legittimati, fruiscono delle **agevolazioni fiscali previste da particolari disposizioni normative** emanate a seguito di calamità naturali o di altri eventi eccezionali;
- la casella “**Casi particolari**” consente, infine, **di indicare con:**
 - il codice 1 la presenza di situazioni in cui il **calcolo dell'imposta è diverso da quello previsto** dalle regole ordinarie;
 - Il **codice 2**, se si intende usufruire delle **agevolazioni previste per gli enti del Terzo Settore** dall'[articolo 82, comma 3, D.Lgs. 117/2017](#), ove dispone che, per tutti gli enti (comprese le imprese sociali) l'imposta di registro **sia applicata in misura fissa agli atti**, ai contratti, alle convenzioni e a ogni altro documento **relativo alle attività di interesse generale** di cui all'[articolo 5, D.Lgs. 117/2017](#), purché tali attività siano prestate in base **ad accreditamento, contratto o convenzione con le amministrazioni pubbliche** ([articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001](#)), con l'Ue, con Amministrazioni pubbliche straniere o con altri **organismi pubblici di diritto internazionale**.

QUADRO A - DATI GENERALI										
Ufficio territoriale di					Tipologia atto		N. fogli dell'atto		N. copie dell'atto	
Data stipula					Esenzioni		Condizione sospensiva		Eventi eccezionali	
<div>giorno</div> <div> <div> <div></div> <div></div> <div></div> </div> </div> <div> <div> <div></div> <div></div> <div></div> </div> </div> <div> <div> <div></div> <div></div> <div></div> </div> </div>										
Allegati					Scritture private e inventari		Ricevute e quietanze		Mappe, planimetrie e disegni	

In caso di registrazione, al modello deve essere allegato un unico file, in formato TIF e/o TIFF e PDF/A (PDF/A-1a o PDF/A-1b), **contenente i seguenti documenti**:

- **copia del contratto sottoscritto** dalle parti;
- copia di **eventuali ulteriori documenti** (es: scritture private, inventari, mappe,

planimetrie e disegni).



Nota bene

Il testo dell'atto da registrare **deve essere redatto in modo che gli elementi essenziali siano leggibili** tramite procedure automatizzate (es. in formato elettronico o dattiloscritto). In caso contrario la richiesta di registrazione in modalità telematica non andrà a buon fine (verrà rilasciata un'apposita ricevuta) e il contribuente dovrà recarsi presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate per **completare la registrazione dell'atto**.

Sempre nell'apposita sezione del Quadro A occorre inserire i **dati anagrafici di chi richiede la registrazione** e la firma.

Richiedente	Cognome o Denominazione o Ragione sociale	Nome
	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Codice fiscale del richiedente	Mediatore
	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Firma del richiedente o del rappresentante	
	<input type="text"/>	

Nel quadro A-dati generali, dopo il campo richiedente è stato aggiunto il **nuovo campo "mediatore"**, che dovrà essere compilato se "il *soggetto che richiede la registrazione è il mediatore*", intendendosi "*colui che professionalmente mette in relazione due o più parti per la conclusione di un affare senza essere legato ad alcuna di esse da rapporti di collaborazione, di dipendenza o di rappresentanza*".

La richiesta di registrazione **deve essere sottoscritta**, a pena di nullità, da una delle parti (dante o avente causa) o **dal mediatore nel contratto**. In presenza di più danti causa o aventi causa è sufficiente che la richiesta di registrazione **sia sottoscritta da uno di essi**.

Se chi richiede la registrazione agisce in nome e per conto di un altro soggetto (società, ente, minore, interdetto, inabilitato, ecc.), occorre riportare, invece, i **dati anagrafici del**

rappresentante legale (nome, cognome, codice fiscale).

Rappresentante legale	Cognome	Nome
	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Codice fiscale del rappresentante	Codice carica
	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Chi presenta la dichiarazione per altri deve indicare il tipo di carica che ricopre indicando uno dei seguenti codici:

TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA

Codic Carica

- | | |
|----|---|
| e | |
| 1 | Rappresentante legale , negoziale o di fatto, socio amministratore |
| 2 | Rappresentante di minore , inabilitato o interdetto, ovvero curatore dell'eredità giacente, amministratore di eredità devoluta sotto condizione sospensiva o in favore di nascituro non ancora concepito, amministratore di sostegno per le persone con limitata capacità di agire |
| 3 | Curatore fallimentare |
| 4 | Commissario liquidatore (liquidazione coatta amministrativa ovvero amministrazione straordinaria) |
| 5 | Commissario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati |
| 7 | Erede |
| 8 | Liquidatore (liquidazione volontaria) |
| 11 | Soggetto esercente l'attività tutoria del minore o interdetto in relazione alla funzione istituzionale rivestita |
| 13 | Amministratore di condominio |
| 14 | Soggetto che sottoscrive la dichiarazione per conto di una pubblica amministrazione |
| 15 | Commissario liquidatore di una pubblica amministrazione |

Il riquadro Quadro A rubricato “*Impegno alla presentazione in via telematica*” deve essere compilato e firmato **soltanto se la richiesta di registrazione è trasmessa tramite un intermediario abilitato**, che inserirà il proprio codice fiscale e la data (giorno, mese e anno) di assunzione dell'impegno a trasmettere. Inoltre, nella casella “Impegno a presentare in via telematica” deve essere indicato:

- il **codice 1** se la richiesta è predisposta da chi è obbligato a registrare il contratto (ad esempio il comodante, l'agenzia o l'agente immobiliare) oppure;
- il **codice 2** se la dichiarazione è predisposta dall'intermediario che la invia.

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	Codice fiscale dell'intermediario			<input type="text"/>
	Impegno a presentare in via telematica			<input type="checkbox"/>
	Data dell'impegno	giorno	mese	anno

Imposte

Il programma di compilazione **calcola automaticamente le imposte da versare** e richiede **l'indicazione del codice IBAN del conto corrente sul quale saranno addebitate le somme dovute**, acceso presso una delle banche convenzionate o presso Poste Italiane Spa (l'elenco delle banche convenzionate è disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate).

IMPOSTA DI REGISTRO	<input type="text"/>	SANZIONI	<input type="text"/>	INTERESSI	<input type="text"/>
IMPOSTA DI BOLLO	<input type="text"/>	SANZIONI	<input type="text"/>	INTERESSI	<input type="text"/>

In caso di **tardività della registrazione viene proposto anche un calcolo relativo alle eventuali sanzioni** (registro e/o bollo) che l'utente potrà accettare o modificare prima dell'invio del modello. L'esito dell'addebito comunicato dalla banca o da Poste Italiane Spa sarà reso noto attraverso una specifica ricevuta disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia, nell'apposita sezione "Ricevute".

Affinché l'addebito vada a buon fine, è necessario che:

- le **coordinate del conto siano corrette**;
- il conto **presenti disponibilità sufficienti** in relazione alle somme dovute;
- il conto **sia intestato al soggetto** che richiede la registrazione identificato dal relativo codice fiscale.

In alternativa, come intestatario del conto corrente **può essere indicato il codice fiscale dell'intermediario che invia l'operazione in nome e per conto del contribuente**. In caso di conto cointestato, il soggetto indicato deve essere abilitato a operare sul conto corrente con firma disgiunta.

Quadro soggetti

Nel quadro "Soggetti", **occorre inserire:**

- i dati del **dante causa** (es. comodante o promissario venditore);

QUADRO B - SOGGETTI				
SEZIONE I Dati del dante causa	Codice fiscale			
	<input type="text"/>			
	Cognome o Denominazione o Ragione sociale		Nome	
	<input type="text"/>		<input type="text"/>	
Data di nascita		Sesso (M/F)	Comune (o Stato estero) di nascita	
giorno mese anno		<input type="text"/>	<input type="text"/>	
<input type="text"/>		<input type="text"/>		Provincia (sigla)
<input type="text"/>		<input type="text"/>		<input type="text"/>

- i dati dell'**avente causa** (es. comodatario o promissario acquirente).

SEZIONE II Dati dell'avente causa	Codice fiscale			
	<input type="text"/>			
	Cognome o Denominazione o Ragione sociale		Nome	
	<input type="text"/>		<input type="text"/>	
Data di nascita		Sesso (M/F)	Comune (o Stato estero) di nascita	
giorno mese anno		<input type="text"/>	<input type="text"/>	
<input type="text"/>		<input type="text"/>		Provincia (sigla)
<input type="text"/>		<input type="text"/>		<input type="text"/>

In sede di compilazione dei suddetti riquadri occorre indicare, per ciascun soggetto, il codice fiscale (rilasciato dall'Agenzia delle entrate e riportato nell'apposita tessera) ed il Comune (o Stato estero) di nascita.

Quadro C Negozio (comodato)

Nel quadro relativo al contratto (comodato), occorre indicare **la durata del contratto**, tenendo bene a mente che:

- se il **comodato è a tempo indeterminato**, occorrerà barrare la relativa casella, compilando **la data iniziale**;
- se il comodato è a **tempo determinato**, occorre riportare la **data di inizio e quella di fine del contratto**.

QUADRO C - CONTRATTO													
COMODATO	Contratto a tempo indeterminato		Durata						Clausola penale volontaria				
	<input type="checkbox"/>		dal			giorno	mese	anno	al	giorno	mese	anno	<input type="checkbox"/>
	Tipo di Comodato		Bene oggetto del comodato										
	<input type="checkbox"/>		Mobile	Immobile	Universalità								
Descrizione													
<div></div>													

Nella casella “Tipologia di atto” deve essere indicato:

- il **codice 1** se si tratta di un **comodato verbale**, oppure;
- il **codice 2** per registrare un **comodato redatto in forma scritta**.

Occorre, inoltre, fleggere:

- la casella relativa al **tipo di bene oggetto del comodato** (mobile, immobile o universalità di beni) e inserita una breve descrizione del bene (ad esempio “il bene concesso in comodato è una moto, marca”).
- la casella “**Clausola penale**” nel caso in cui nel contratto le parti abbiano apposto tale clausola al comodato

Quadro D: immobile

Nel quadro D – dati degli immobili – occorre riportare i **dati dell’immobile concesso in comodato**, vale a dire:

- il **codice Comune** in cui l'immobile è collocato;
- la **tipologia catasto** (Terreni o Urbano);
- la **Sezione urbana** (o Comune catastale);
- il **foglio**;
- la **particella**;
- il **Subalterno**, se presente.

QUADRO D - DATI DEGLI IMMOBILI									
Codice comune		T/U	Sezione urbana/ Comune catastale		Foglio		Particella		
Subalterno		in via di accatastamento		Comune				Provincia (sigla)	

Può anche essere **barrata la casella “in via di accatastamento”**.

In questo caso, è necessario compilare **le seguenti caselle** “Tipologia immobile” – “Codice comune” – “T/U” – “P/I” – “Categoria catastale” e “Rendita” **anche se presunta**. Se sono note altre informazioni, possono essere compilati anche gli altri campi.

Va poi indicato **l'indirizzo con il numero civico**.

Quadro C1 contratto (PRELIMINARE DI VENDITA)

La compilazione del **quadro C1** permette di **evidenziare tutti i dati necessari** per una corretta registrazione e tassazione del **contratto preliminare**.

QUADRO C1 - CONTRATTO								
PRELIMINARE DI COMPRAVENDITA	Bene oggetto del preliminare		Prezzo	Caparra confirmatoria	Acconto	Caparra penitenziale	Contratto soggetto a IVA	Clausola penale volontaria
	Immobile	Altri Beni						
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>					<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Descrizione								

In sede di compilazione del suddetto riquadro, **occorre riportare obbligatoriamente:**

- la **tipologia di bene oggetto del preliminare** (Immobile e/o Altri beni a seconda del tipo di bene oggetto del preliminare);
- il **prezzo di vendita** stabilito dalle parti.

Sempre in sede di compilazione del presente riquadro, viene altresì chiesto di **indicare la somma eventualmente versata dal promissario acquirente a titolo di:**

- **caparra confirmatoria**, al fine di garantire l'adempimento dell'obbligazione contrattuale;
- **di acconto sul prezzo finale** di vendita;
- **di caparra penitenziale** per il diritto di recesso.



Nota bene

Occorrerà altresì fleggere la **casella “Contratto soggetto a IVA”**, se il contratto è soggetto ad Iva e la casella “Clausola penale” nel caso in cui nel **contratto sia prevista una clausola penale apposta volontariamente** dalle parti.

Deve ritenersi **adempimento facoltativo**, ancorché consigliato, la **compilazione del campo “Descrizione”** se il **bene oggetto del preliminare è un immobile**, previo inserimento nell'apposito campo di una breve descrizione del bene oggetto del contratto. Ad esempio “*Il bene oggetto del preliminare è l'immobile sito in Roma, via XXXX n. 25*”

Quadro D1: IMMOBILE

La compilazione del quadro D1 è obbligatoria nel caso in cui **nel contratto preliminare da sottoporre a registrazione siano presenti beni immobili**, avendo selezionato la relativa casella nel quadro C1.

QUADRO D1 - DATI DEGLI IMMOBILI

Codice comune	T/U	Sezione urbana/ Comune catastale	Foglio	Particella
Subalterno	in via di accatastamento	Comune		Provincia (sigla)
Tipologia (via, piazza, ecc.)	Indirizzo			N. civico

In particolare, nel riquadro in argomento **occorrerà riportare**:

- **il codice Comune in cui l'immobile è collocato;**
- la **tipologia catasto** (Terreni o Urbano);
- la **Sezione urbana** (o Comune catastale);
- il **foglio**;
- la **particella**;
- il **Subalterno**, se presente.

Può anche essere barrata la casella **“in via di accatastamento”**.

LA LENTE SULLA RIFORMA

Gli atti di recupero dei crediti inesistenti e non spettanti

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Delega fiscale: il decreto legislativo di riforma delle sanzioni amministrative e penali in ambito tributario

Scopri di più

Il **D.Lgs 13/2024**, recante “*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*”, ha introdotto l'[articolo 38-bis nel D.P.R. 600/1973](#), avente ad oggetto una **specificata disciplina** degli **atti di recupero dei crediti indebitamente utilizzati**.

La novella legislativa recepisce la **distinzione** tra **crediti inesistenti e non spettanti** e le relative conseguenze in termini sanzionatori affermati dalla più recente **giurisprudenza di legittimità** (Cassazione n. 34419/2023 e Cassazione n. 34452/2023).

In particolare, l'[articolo 1, comma 2, lettera b\), D.Lgs 13/2024](#), al fine di razionalizzare il procedimento di **recupero dei crediti, sia non spettanti che inesistenti, utilizzati indebitamente in compensazione**, ha previsto un “**unico procedimento accertativo**”, indipendentemente dalla natura del credito indebitamente utilizzato in compensazione.

In passato, invece, la disciplina relativa al **recupero dei crediti di imposta** era contenuta in differenti disposizioni ([articolo 1, commi 421–423, Legge 311/2004](#), e [articolo 27, commi 16-20, D.L. 185/2008](#)), oggi **abrogate** per effetto dell'introduzione del summenzionato [articolo 38-bis, D.P.R. 600/1973](#).

Viene previsto un **duplice termine di decadenza** per la notifica dell'atto di recupero. Nel dettaglio, l'atto di recupero avente ad oggetto l'**accertamento dei crediti “non spettanti”**, deve essere **notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di utilizzo**; mentre, nel caso dell'atto di recupero avente ad oggetto l'**accertamento dei crediti “inesistenti”**, il termine di decadenza è fissato **al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo**.

Sul punto, appare fondamentale un breve richiamo all'[articolo 13, D.Lgs 471/1997](#), che, al **comma 5**, definisce **inesistente**: “*il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (cd. controlli automatizzati)*”.

Dalla definizione si evince che l'uso della congiunzione "e" sottolinea la necessità della **compresenza** dei due **requisiti** previsti dal ridetto [articolo 13, D.Lgs. 471/1997](#), affinché possa parlarsi di **credito "inesistente"**. Di conseguenza, la nozione di crediti d'imposta "**non spettanti**" può essere ricavata, in via residuale, dall'[articolo 13, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#), che "*punisce l'utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta in misura superiore a quella spettante, o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti*".

La **distinzione** tra **crediti inesistenti e non spettanti**, oltre ad assumere **rilevanza** in merito al termine di decadenza previsto per la notifica del relativo atto di accertamento, incide anche sul **regime sanzionatorio** applicabile.

Infatti, l'**indebita compensazione** di **crediti non spettanti** è soggetta alla **sanzione del 30%** dei crediti stessi; mentre, nel caso di utilizzo in compensazione di **crediti inesistenti** per il pagamento delle somme dovute è applicata **la sanzione dal 100 al 200%** della misura dei crediti stessi (in ogni caso, si segnala che la **riforma sulle sanzioni tributarie** dovrebbe portare ad una sostituzione delle suddette percentuali, ad esempio, nel caso di quelle relative a crediti inesistenti, dovrebbe diventare **fissa del 70%**).

Il nuovo [articolo 38-bis, D.P.R. 600/1973](#), prevede, inoltre, la possibilità di **definizione in via agevolata delle sanzioni** ai sensi degli [articoli 16 e 17, D.Lgs. 472/1997](#). Di conseguenza, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il **trasgressore** e gli **obbligati in solido** possono definire la controversia effettuando il **pagamento di un importo pari ad un terzo** della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un **terzo dei minimi edittali** previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. In questo caso è **impedita l'irrogazione delle sanzioni accessorie**.

Il **pagamento** delle somme dovute deve essere effettuato, in ogni caso, entro il **termine** previsto per presentare il **ricorso**, con **espresso divieto** di operare la **compensazione con crediti d'imposta**. L'omesso pagamento entro la scadenza prevista comporta, infatti, **l'iscrizione a ruolo delle somme dovute**, con conseguente applicazione, per le controversie relative all'atto di recupero dei crediti di imposta.

La norma prevede, infine, l'applicazione delle suddette regole, a eccezione di quelle relative a periodo di decadenza e competenza all'emanazione degli atti, anche al **procedimento di recupero degli importi non versati**, compresi quelli relativi a **contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti**, ovvero a **cessioni di crediti di imposta in mancanza dei requisiti**.

AGEVOLAZIONI***Transizione 5.0: vantaggi e criticità del nuovo credito d'imposta***di **Debora Reverberi**

Seminario di specializzazione

Transizione 5.0: il credito d'imposta per la transizione digitale ed energetica

Scopri di più

Il Piano Transizione 5.0, disciplinato dall'[articolo 38, D.L. 19/2024](#), si configura come **un'opportunità per tutte le imprese che investono**, nel biennio 2024-2025, in **progetti di innovazione digitale** ed energetica, offrendo un **credito d'imposta di intensità fino al 45%** e una base di calcolo potenzialmente ampia.

Il meccanismo incentivante appare, tuttavia, **eccessivamente complesso**, sia nei presupposti applicativi, sia nell'iter di ottenimento, col rischio di **rivelarsi poco attrattivo** soprattutto per le Pmi.

In attesa dell'emanazione del decreto attuativo del Mimit, di concerto col Mef (previsto entro il prossimo 1.4.2024 anche se il termine non è perentorio), si sintetizzano **vantaggi e criticità della nuova agevolazione**.

I vantaggi

Il credito d'imposta 5.0 rappresenta **l'evoluzione potenziata**, in chiave digitale ed energetica, **del 4.0**:

- prevede **nove aliquote differenziate** in funzione della fascia di investimenti complessivi e della riduzione dei consumi energetici conseguita, con intensità più elevate delle misure 4.0 (per investimenti complessivi **fino a 2,5 milioni di euro le aliquote 5.0 variano dal 25% al 45%** contro il 20% del 4.0);
- si applica a **costi di diversa natura**, con una base di calcolo potenzialmente molto ampia (un investimento di qualsiasi importo in assets digitali 4.0, in grado di **ridurre i consumi energetici**, offre la possibilità di agevolare investimenti in impianti di autoproduzione di energia per autoconsumo derivante da fonti rinnovabili e relativi impianti di stoccaggio dell'energia prodotta, nonché, con limitazioni, le **spese di formazione esterna del personale** nelle tecnologie rilevanti per la transizione digitale ed energetica dei processi produttivi);

- agevola **categorie di software ulteriori rispetto a quelle dell'Allegato B** annessi alla L. 232/2016, ovvero i software per il **monitoraggio continuo e la visualizzazione dei consumi energetici** e dell'energia autoprodotta e autoconsumata o quelli che introducono meccanismi di efficienza energetica, nonché i gestionali acquistati insieme ad essi;
- consente, **per impianti fotovoltaici dotati di alcune tipologie di moduli**, la maggiorazione del costo sostenuto ai fini agevolativi (è ammissibile un **costo pari al 120% e al 140%** rispettivamente per quelli previsti all'[articolo 12, comma 1, lettere b\) e c\), D.L. 181/2023](#));
- **è cumulabile con altre agevolazioni** aventi ad oggetto i medesimi costi, ad eccezione del credito d'imposta per investimenti nella ZES unica (ex [articolo 16, D.L. 124/2023](#)) e del credito d'imposta per **investimenti 4.0** (ex [articolo 1, commi 1051-1063, L. 178/2020](#));
- è caratterizzato da regole di **fruizione migliorative rispetto al 4.0**, contemplando la possibilità di compensazione in F24 anche in unica soluzione, purché **entro il 31.12.2025 (oltre tale data, la quota residua di credito andrà ripartita in 5 quote annuali di pari importo)**.

Le criticità

Dal punto di vista operativo la misura agevolativa **è in stand by**, in attesa che il decreto ministeriale ne chiarisca i **cruciali aspetti tecnici** e ne definisca in dettaglio gli **aspetti procedurali**.

Sotto il profilo tecnico, l'aspetto certamente più complesso è legato al **principale presupposto applicativo dell'incentivo**: la **riduzione dei consumi energetici** derivante da un investimento in assets digitali, beni strumentali nuovi materiali e/o immateriali 4.0.

L'accesso al credito d'imposta 5.0 presuppone, infatti, **l'esistenza di una correlazione tra investimento in bene strumentale 4.0 e riduzione dei consumi energetici**, a livello di processo (almeno pari al 5%) o di stabilimento produttivo in Italia (almeno pari al 3%), **che non è frequentemente riscontrabile**: l'incentivo sarà tendenzialmente più accessibile per **gli investimenti di sostituzione**, rispetto agli investimenti finalizzati all'aumento della capacità produttiva, **all'internalizzazione di processi o alla diversificazione**.

Il tema attualmente più dibattuto riguarda la modalità di calcolo della riduzione dei consumi energetici, in relazione al parametro storico di riferimento, *"i consumi energetici registrati nell'esercizio precedente a quello di avvio degli investimenti"*, alla definizione di *"scenari controfattuali"* previsti per le imprese neocostituite e alla possibilità di applicarli anche in **caso di nuovi processi e linee produttive**, alla definizione del *"processo interessato dall'investimento"* rispetto al quale è possibile valutare il risparmio.

Dal punto di vista degli aspetti procedurali, gli elementi critici **da tenere in considerazione** sono i seguenti:

- le tempistiche stringenti e il rischio che il meccanismo di comunicazione preventiva al GSE comporti il **rapido esaurimento delle risorse disponibili**;
- la complessità dell'iter di ottenimento dell'agevolazione, che richiede **il coordinamento di svariate figure professionali** (EGE o ESCo, periti 4.0, revisori legali, formatori qualificati), **molteplici comunicazioni al GSE e oneri documentali** (è richiesta la "dicitura" sulle fatture, sui documenti di trasporto e gli altri documenti inerenti all'investimento);
- **i costi di gestione dell'intera pratica tra certificazioni energetiche** ex ante ed ex post, *"attestazione dell'avvenuta interconnessione dei beni al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, della congruità e della pertinenza delle spese sostenute"* e *"certificazione dell'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e della corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa"* (per le Pmi, i costi delle certificazioni energetiche saranno riconosciuti in aumento diretto del **credito d'imposta fino a 10.000 euro**; per le imprese non soggette a revisione legale dei conti, le spese della certificazione contabile saranno riconosciute **in aumento del credito fino a 5.000 euro**).

Il decreto attuativo dovrà **definire puntualmente anche i requisiti dei certificatori/attestatori** coinvolti e dei formatori qualificati, nonché meglio specificare **l'iter di ottenimento e la funzione delle comunicazioni periodiche al GSE**.

In sintesi, il Piano 5.0 appare **un'opportunità per i progetti finalizzati alla duplice transizione digitale ed energetica**, soprattutto in presenza di investimenti "trainati" in impianti di autoproduzione di energia da FER e formazione del personale.

L'effettivo ottenimento dell'agevolazione richiede, tuttavia, **precisione e tempestività di progettazione dell'investimento e successiva realizzazione**, puntualità e correttezza nella gestione degli adempimenti, **efficace coordinamento delle figure professionali coinvolte**.

IMPOSTE INDIRETTE

Plastic Tax italiana: ultima chiamata

di Guido Calderaro

Seminario di specializzazione

Accise e imposte indirette sulla produzione e sui consumi

Scopri di più

Mancano ormai pochi mesi all'entrata in vigore della *Plastic Tax* in versione italiana. Introdotta con Legge di Bilancio per il 2020 ([articolo 1, comma da 634 a 658, L. 160/2019](#)) l'imposta sul consumo è stata prevista per manufatti con singolo impiego (i cosiddetti MACSI) che hanno o sono destinati ad avere funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari. Al momento dell'introduzione di questa imposta, l'Italia appariva certamente all'avanguardia; tuttavia, la complessità dell'impianto normativo e la sua forte avversione da parte di larga parte del comparto industriale ne hanno suggerito il differimento, dapprima al successivo 1.1.2021, e da ultimo all'1.7.2024, con l'[articolo 1, comma 44, L. 213/2023](#).

Il rinvio limitato al prossimo 1.7.2024, a differenza di quanto avvenuto nel passato, ha indotto molte perplessità tra gli operatori che si sta trasformando in sconcerto visto che ormai, a poco più di tre mesi, dal suo teorico avvio, non se ne hanno notizie. Come si può ben immaginare, l'imposta non è di automatica e agevole applicazione, come ben sanno gli operatori che si sono confrontati con la *Plastic Packaging Tax* (PPT) del Regno Unito o con l'*Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables* spagnola. Quest'ultima, tra l'altro, introdotta successivamente a quella italiana ne ha mutuato diversi aspetti anche se, in definitiva, è stata più saggiamente limitata all'ambito degli imballaggi.

L'imposta italiana colpisce, invece, i manufatti realizzati con l'impiego anche parziale di materie plastiche di polimeri organici sintetici, non ideati, progettati o immessi sul mercato per compiere più trasferimenti o essere riutilizzati per lo stesso scopo e che hanno funzione o sono utilizzati per contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari. Ciò che fundamentalmente rileva, non è la possibilità di riutilizzare il cd. MACSI, quanto la sua originaria funzione di impiego non ripetuto (singolo); per fare un esempio semplicistico, è la differenza tra la bottiglia di plastica (dell'acqua minerale) e la borraccia; la prima trova la fine naturale di utilizzo una volta che si è consumata l'acqua, mentre la seconda è concepita per essere riempita più volte; nel primo caso siamo di fronte ad un MACSI.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM), chiamata a stabilire con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli ([articolo 1, comma 651 e s.s., L. 160/2019](#))

le modalità di attuazione dell'imposta sino ad oggi **si è limitata a presentare le linee guida** che ne sono alla base, ma non ha ancora formalizzato il testo finale. La delega prevederebbe **l'identificazione dei MACSI in ambito doganale sulla base dei codici della loro nomenclatura combinata (NC)**; in realtà si conoscono le **NC dei polimeri organici sintetici utilizzati per la produzione dei MACSI** e ciò significa che molti dubbi **continuano a sussistere sull'individuazione dei manufatti** che rientrano o meno nell'oggetto dell'imposta quando non è definito/definibile **l'uso singolo o ripetuto dello stesso**.

Il concetto di MACSI è stato **esteso dal legislatore** fino ad includervi:

- **i dispositivi che consentono la chiusura, la commercializzazione, la presentazione dei MACSI** o dei manufatti costituiti interamente da materiali diversi dalle stesse materie plastiche;
- **i semilavorati, comprese le preforme**, costituiti anche parzialmente da materie plastiche, **impiegati nella produzione di MACSI**.

Esclusi dall'imposta i MACSI i compostabili, i dispositivi medici predefiniti e quelli adibiti a contenere e proteggere preparati medicinali, mentre il tributo **non è dovuto per la plastica riciclata contenuta nei MACSI e quando questi sono ceduti o esportati** per il consumo in altri Paesi.

L'imposta era stata prevista con **un'aliquota di 0,45 euro/Kg** di plastica e con una soglia di **esclusione dal versamento fino euro 25,00** nel periodo di riferimento.

I soggetti obbligati al pagamento dell'imposta sono: **il fabbricante, il venditore, l'acquirente UE, il cedente UE e l'importatore**.

Un particolare chiarimento è necessario per il cd. **"venditore", figura inizialmente non prevista e introdotta con la L. 178/2020, con l'intento di spostare l'obbligo tributario**, nel caso di conto lavoro, **al soggetto che vende MACSI prodotti per suo conto da un fabbricante**. Si tratta, tuttavia, di una modifica infelice che rischia di complicare ancora di più l'individuazione dei soggetti obbligati perché nell'attuale formulazione ricomprende anche le casistiche di coloro che **fanno realizzare MACSI di propria progettazione**.

L'individuazione dell'**acquirente UE** non richiede particolari complessità ma estende l'ambito di applicazione dell'imposta ad una platea molto vasta di soggetti obbligati, certamente di non facile controllo e forse lontana dalla **normale dinamica delle imposte di consumo** di stretta competenza dell'ADM, che riguarda un ristretto ambito di operatori preventivamente identificati e controllabili. Se è titolare di un deposito di MACSI, **l'acquirente UE deve fornire all'Ufficio ADM la descrizione del deposito, la relativa capacità nonché le procedure con cui è tenuta la contabilità del deposito**.

I cedenti UE sono quei **soggetti che da fuori il territorio nazionale inviano direttamente ai consumatori finali i MACSI** e che per poter operare necessitano di un **rappresentante fiscale**; va

chiarito che per rappresentante fiscale non si intende il soggetto previsto dall'[articolo 17, D.P.R. 633/1972](#), ai fini dell'Iva, bensì di un analogo soggetto che **si identifichi per lo scopo dell'imposta presso l'ADM**; beninteso che lo stesso soggetto che assolve gli adempimenti Iva potrà identificarsi **anche per gli adempimenti della plastic tax**, ma con netta distinzione tra i **due ambiti tributari**.

Anche per gli acquisti UE potrebbe essere ugualmente necessario un **rappresentante fiscale** laddove l'acquisto si concretizzi in capo ad un **soggetto non stabilito nel territorio dello Stato**.

Per quanto riguarda i **fabbricanti**, merita sottolineare la **necessità di stoccaggi separati tra plastica vergine, plastica riciclata, nonché dei MACSI di processo** introdotti nell'impianto; si tratta di una complessità non logica e che si **può trovare un limite qualora manchi adeguato spazio presso il fabbricante**.

Il **semplice produttore di MACSI** (c.d. **trasformatore**) che ne utilizza altri sui quali l'imposta è dovuta da un altro soggetto, senza l'aggiunta di ulteriori materie plastiche, **è tenuto a farsi censire dall'ADM**.

I **soggetti fin qui richiamati sono tenuti alla presentazione di una comunicazione preventiva** (identificazione ditta, caratteristiche dell'impianto e del processo produttivo); **al rilascio codice identificativo e alla presentazione di una dichiarazione trimestrale contenente i dati per la liquidazione dell'imposta entro il mese successivo alla chiusura del trimestre** (solo in caso in cui l'imposta da versare **superi i 25 euro**) di riferimento.

L'**importatore è tenuto, invece, alla indicazione di un codice addizionale (Z051)** nella dichiarazione di importazione, a versare l'imposta unitamente agli altri diritti di confine e ad **apporre sulla documentazione commerciale che accompagna i MACSI importati** (tal quali o in combinazione con altre merci) **l'annotazione dell'avvenuto assolvimento dell'imposta**. Non risulta ancora uno specifico codice tributo per i *data element* della nuova dichiarazione doganale di import.

Più controversi e complessi sono **gli aspetti legati alle contabilità e alle dichiarazioni trimestrali** cui i diversi soggetti (ad esclusione degli importatori) sono obbligati. Se da un lato l'ADM non ha voluto condizionare le **registrazioni alle contabilità rigoristiche** previste per le accise e le altre imposte di consumo, per contro l'analiticità richiesta per la compilazione delle dichiarazioni trimestrali **impone probabilmente un dettaglio superiore a quello richiesto per la contabilità ausiliaria di magazzino** dall'[articolo 14, D.P.R. 600/1973](#). Ciò riguarda in particolar modo i fabbricanti e i già citati "venditori" che dovrebbero tracciare un numero molto elevato di informazioni.

La presentazione della dichiarazione trimestrale è **prevista in via telematica** e deve riguardare anche i **MACSI esclusi dall'imposta** o che sono esclusi dal pagamento dell'imposta.

Un ultimo aspetto riguarda, poi, **il rimborso possibile quando il MACSI non è destinato al**

consumo interno nel territorio nazionale (quindi al cedente, per il consumo in altri Paesi dell'UE o all'esportatore); per l'ottenimento **sono previsti obblighi di comunicazione preventiva** e di dimostrazione dell'avvenuto pagamento dell'imposta con modalità ancora un po' confuse; occorre, infatti, il tracciamento attraverso la fatturazione, ma anche un provvedimento interdirettoriale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e dell'Agenzia delle entrate **per i dati aggiuntivi da indicare** nelle fatture di cessione e di acquisto dei MACSI e lo scambio di informazioni.

Quando l'imposta risulti indebitamente pagata **il rimborso potrà essere richiesto**, pena di decadenza, **nel termine di due anni** dal pagamento.

L'incertezza dell'entrata in vigore, dopo anni di rinvii, **rischia di costare molto cara agli operatori economici**; quelli più attenti e in particolare i gruppi multinazionali, hanno iniziato le analisi della loro filiera per comprendere quali sono i propri MACSI, **le relative caratteristiche, i fornitori e così via**. Un lavoro che potrebbe rivelarsi inutile in **caso di ulteriore rinvio o cancellazione dell'imposta**, ma che potrebbe rivelarsi fondamentale **qualora l'imposta dovesse prendere avvio** nei tempi previsti. Di sicuro verranno rispettati i termini previsti dall'[articolo 6, comma 3, L. 212/2000](#) (statuto dei diritti del contribuente) che prevedono, per quest'ultimo, la **conoscenza degli adempimenti da osservare** *"almeno sessanta giorni prima del termine assegnato al contribuente per l'adempimento"*.

L'invito, quindi, al Governo è di rendere pubbliche al più presto le proprie intenzioni e volendo proseguire nella direzione a suo tempo tracciata (forse condizionata dalle ristrette risorse economiche disponibili) di **rivedere semplificando al massimo le procedure sino ad oggi previste in un'ottica orientata all'agevole adempimento da parte degli operatori e controllo da parte delle autorità**, condizione che oggi **non sembra concretamente attuabile** e che potrebbe rischiare di **paralizzare anche la stessa Agenzia delle dogane e dei Monopoli**.