



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

**Numero 46 del 3 dicembre 2024**

## Focus settimanale:

- **Proroga acconto IRPEF al 16 gennaio per professionisti e imprese minori**
- **Comunicazioni di irregolarità disponibili anche nel cassetto fiscale**
- **Prassi e giurisprudenza – il diritto alla detrazione IVA in assenza di operazioni attive**
- **L'acconto Iva di dicembre**
- **Le frodi carousel**

*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Flash di stampa



3

## L'Agenzia interpreta



6

## Il Giudice ha sentenziato



8

In breve.....	10
Proroga acconto IRPEF al 16 gennaio per professionisti e imprese minori.....	10
Comunicazioni di irregolarità disponibili anche nel cassetto fiscale.....	11
L'Approfondimento.....	13
Prassi e giurisprudenza – il diritto alla detrazione IVA in assenza di operazioni attive .....	13
L'Approfondimento.....	23
L'acconto Iva di dicembre.....	23
L'Approfondimento.....	34
Le frodi carousel.....	34

## Flash di stampa



Calcoli di  
convenienza del CPB

IL SOLE 24 ORE  
25.11.2024

I calcoli di convenienza per la riapertura dell'adesione al concordato preventivo biennale (Cpb) devono tener conto anche dalla possibilità di aderire al ravvedimento per i periodi d'imposta 2018-2022.

Redditi di lavoro  
autonomo dal 2025

IL SOLE 24 ORE  
25.11.2024

Lo schema di decreto legislativo di riforma Irpef-Ires contiene alcune novità con riguardo alla disciplina del reddito di lavoro autonomo, tra cui si segnala che dal 1.01.2025 il periodo di attribuzione dei compensi incassati a inizio anno e derivanti da un pagamento eseguito dal committente nel periodo d'imposta anteriore è determinato dal professionista in base alla data del pagamento (futuro art. 54, c. 1 DPR 917/1986). Inoltre, le spese sostenute dal professionista e addebitate analiticamente al cliente, non saranno più soggette a ritenuta d'acconto e potranno essere integralmente dedotte dal professionista.

Elenchi split  
payment 2025

IL SOLE 24 ORE  
25.11.2024

Nella sezione dedicata del sito del dipartimento Finanze sono disponibili gli elenchi aggiornati dei soggetti tenuti all'applicazione dello split payment nel 2025.

Credito d'imposta  
per investimenti in  
start up e pmi  
innovative

ITALIA OGGI  
26.11.2024

La disposizione introdotta dalla L. 162/2024 non sembra essere usufruibile da parte di quei soggetti con redditi esclusi dall'Irpef, dal momento che questi redditi non confluiscono nel quadro RN della dichiarazione.

Doppia imposizione  
per le spese di  
trasferta non  
tracciate

IL SOLE 24 ORE  
27.11.2024

Per poter dedurre le spese di trasferta si potrebbero usare carte aziendali o carte personali, dove il costo di emissione è a carico dell'impresa ma gli addebiti avvengono sul conto corrente del dipendente. L'altra possibilità è quella di dotare il dipendente di una carta aziendale

		con appoggio delle spese sul conto dell'azienda.
Proroga acconti di novembre	IL SOLE 24 ORE 28.11.2024  ITALIA OGGI 28.11.2024	È stata introdotta la proroga del versamento degli acconti per le partite Iva (ricavi 2023 inferiori a 170.000 euro) per l'anno 2024 con riguardo le imposte dirette, la cedolare secca e le imposte sostitutive, in scadenza il 2.12.2024. Non beneficiano della proroga i contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi Inail. L'acconto può essere pagato entro il 16.01.2025, in unica soluzione, o in 5 rate mensili di pari importo, con scadenza il 16 di ciascun mese.
Subentro di eredi nel concordato preventivo biennale	IL SOLE 24 ORE 28.11.2024	Un emendamento al D.L. 155/2024, ha precisato che in caso di decesso del socio, le modifiche con aumento del numero dei soci sono irrilevanti ai fini delle cause di blocco e di cessazione del Cpb.
Rinvio acconti per chi aderisce al CPB	IL SOLE 24 ORE 29.11.2024	I soggetti che hanno aderito al concordato preventivo biennale (Cpb) entro il 31.10.2024, dovranno versare un acconto "rafforzato" che potrà essere fatto slittare a gennaio (senza oneri aggiuntivi) e poi rateizzato. I soggetti che invece che aderiranno al Cpb entro il 12.12.2024, non dovranno ravvedere il secondo acconto, in quanto la scadenza ante proroga del versamento (2.12.2024) era precedente a quella dell'adesione tardiva al Cpb.
Lettere di compliance per accedere al CPB	IL SOLE 24 ORE 29.11.2024	L'Agenzia delle Entrate sta inviando lettere di compliance con lo scopo di ampliare il più possibile la platea del concordato preventivo biennale, ricordando la possibilità fino al prossimo 12.12.2024 di aderire allo stesso.
Testi unici sulle sanzioni in Gazzetta Ufficiale	IL SOLE 24 ORE 29.11.2024	Sono stati pubblicati in Gazzetta Ufficiale il D.Lgs. 173/2024 "Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali", il D.Lgs. 174/2024 "Testo unico dei tributi erariali minori" e il D.Lgs. 175/2024 "Testo unico della giustizia tributaria", applicabili dal 1.01.2026.

---

Sesta rata  
Rottamazione-  
quater

IL SOLE 24 ORE  
29.11.2024

L'Agenzia delle Entrate-Riscossione precisa che il versamento della sesta rata della Rottamazione-quater potrà essere effettuato entro il 9.12.2024, considerando che la scadenza originale cade di sabato, così come il termine previsto considerando i cinque giorni di tolleranza.

---

Ravvedimento  
speciale anno 2018

ITALIA OGGI  
30.11.2024

Per i soggetti Isa che hanno già versato l'imposta sostitutiva per formalizzare il ravvedimento speciale per l'anno 2018, anche se non dovuta per effetto della riduzione dei termini di un anno per gli accertamenti ottenuta grazie al regime premiale Isa, potrebbero avere delle complicazioni per quanto riguarda il rimborso.

---

## L'Agenzia interpreta



**Aliquota agevolata del 5%**

INTERPELLO  
N. 226  
DEL 22.11.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che l'aliquota agevolata del 5% non può essere scelta da chi ha iniziato l'attività con altri regimi fiscali per poi transitare nel forfettario.

**Imposta di bollo su fatture elettroniche**

PROVVEDIMENTO  
N. 422344/2024

L'Agenzia delle Entrate, come annunciato dal provvedimento, sta notificando lettere di compliance al fine di segnalare le potenziali omissioni dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche per i primi 3 trimestri del 2021, il cui pagamento scadeva il 30.11.2021.

**Gruppo Iva**

INTERPELLO  
N. 228  
DEL 26.11.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che è possibile escludere dal gruppo Iva una società controllata dove non è presente la direzione e il coordinamento da parte della controllante.

**Incentivi pagati ex post a dipendenti pubblici**

INTERPELLO  
N. 227  
DEL 25.11.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che il regime di tassazione separata ex art. 17, c. 1, lett. b) Tuir è applicabile nel caso in cui un ente pubblico si trovi a corrispondere importi incentivanti per servizi espletati in un arco temporale antecedente al perfezionamento e alla attuazione della contrattazione collettiva che ha previsto tali misure.

**Bonus investimento in agricoltura nel Mezzogiorno**

RISOLUZIONE  
N. 56/E/2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha stabilito il codice tributo "7036" per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta per gli investimenti effettuati nel 2023 dalle imprese dell'agricoltura, della pesca e dell'acquacoltura del Mezzogiorno, previsto dall'art. 1, cc. 98-108 L. 208/2015.

**Cessione e sconto in fatture dei bonus edilizi**

RISOLUZIONE  
N. 55/E/2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito i codici tributo per utilizzare in compensazione, tramite F24, i crediti d'imposta derivanti dall'opzione di cessione o sconto in fattura (superbonus)

		sismabonus e bonus barriere architettoniche.
Tassazione fondo pensione estero del defunto	INTERPELLO N. 229 DEL 27.11.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che quanto ricevuto nella qualità di erede mantiene la qualificazione tributaria che avrebbe avuto in capo al de cuius.
Contratti di affidamento in house soggetti a imposta di bollo	INTERPELLO N. 230 DEL 27.11.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che i contratti per affidamento diretto "in house" sono inclusi nella disciplina del Codice dei contratti pubblici e per questo soggetti a imposta di bollo.
Credito d'imposta investimenti nel Mezzogiorno 2023	PROVVEDIMENTO N. 429889 DEL 29.11.2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha stabilito che la percentuale del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno effettuati nel 2023 effettivamente fruibile da ciascun beneficiario corrisponde al 100% dell'importo richiesto.
Borsa di studio esente	INTERPELLO N. 231 DEL 28.11.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che in tema di welfare aziendale, le borse di studio per meriti scolastici assegnate a figli di dipendenti, anche in assenza di documentazione che possa comprovare l'utilizzo di tali importi, sono da considerare esenti.
Rimborso Iva	INTERPELLO N. 235 DEL 29.11.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affrontato il tema del rimborso Iva con la procedura dell'art. 30-ter Dpr 633/1972 per il credito insoluto nei confronti dell'accollante a seguito dell'omologa della liquidazione giudiziale.
Credito superbonus compensabile con i crediti vantati dal Fisco	INTERPELLO N. 237 DEL 29.11.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che in quanto titolare di crediti nei confronti di un'impresa in liquidazione giudiziale, può procedere con la compensazione con i crediti edilizi vantati nei suoi confronti da tale impresa.

## Il Giudice ha sentenziato



Presentazione tardiva dei documenti in appello

C.G.T. DI PRIMO GRADO DI FROSINONE  
N. 484/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Frosinone, ha sancito che il termine entro cui devono essere depositati, prima della trattazione della causa nelle liti tributarie, i documenti è perentorio.

Rettifica in autotutela di un avviso di accertamento definitivo

CORTE DI CASSAZIONE  
N. 28775/2024

La Cassazione, con ordinanza, ha chiarito che non può essere impugnato il provvedimento di rettifica in autotutela di un avviso di accertamento definitivo, ossia l'atto con cui il Fisco riduce il tributo e le sanzioni, in quanto il contribuente può opporsi solo se la rettifica comporti una pretesa maggiore rispetto a quella originaria.

Reato per fruizione superbonus sugli acconti senza lavori

CORTE DI CASSAZIONE  
N. 38161/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che la fatturazione in acconto delle spese relative a opere agevolabili con superbonus, non ancora terminate, e la successiva cessione del relativo credito d'imposta può integrare reato e portare dunque a provvedimenti cautelari.

Direttiva pagamenti Ue per i professionisti

CORTE DI GIUSTIZIA UE  
C-643/23

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ha sancito che la classificazione di una persona fisica come impresa comporta la possibilità di avviare nei suoi confronti un procedimento di ingiunzione di pagamento in conseguenza di un ritardo nel pagamento di una fattura.

Definizione agevolata liti tributarie

CORTE COSTITUZIONALE  
N. 189/2024

La Corte Costituzionale, con la sentenza, ha sancito che la disciplina della definizione agevolata delle controversie tributarie non presenta profili di incostituzionalità. Vengono così respinte le questioni sollevate dalle Corti di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria e del Lazio.

---

Iva sul corrispettivo dovuto

CORTE DI  
GIUSTIZIA EUROPEA  
C-622/23

La Corte di Giustizia Europea, ha affermato che il compenso pattuito per realizzare un progetto immobiliare la cui esecuzione è stata interrotta a causa del recesso ingiustificato del committente, è assoggettato all'imposta in quanto costituisce il corrispettivo della prestazione contrattualmente convenuta.

---

Accertamento induttivo

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 25854/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha confermato la legittimità dell'accertamento induttivo, basato sul valore del mutuo e delle conseguenti perizie di stima, sulle vendite immobiliari sottostimate.

---

## In breve

### **Proroga acconto IRPEF al 16 gennaio per professionisti e imprese minori**

Il Ministero dell'Economia e delle finanze con il comunicato stampa n. 136, ha reso noto che, nell'iter di conversione in legge del DL n. 155/2024, il Parlamento ha approvato un emendamento che rinvia al 16 gennaio 2025 il termine per il pagamento della seconda rata degli acconti d'imposta relativi al 2024 da parte delle persone fisiche titolari di partita IVA che, nel 2023, dichiarano ricavi o compensi non superiori a 170.000 euro.

Come lo scorso anno, rimangono esclusi dalla proroga i contributi previdenziali e assistenziali, nonché i premi INAIL.

Il versamento potrà essere eseguito in un'unica soluzione entro il 16 gennaio 2025, oppure in cinque rate mensili di pari importo, da gennaio a maggio 2025. Anche se il comunicato nulla dice sul punto, saranno dovuti degli interessi (lo scorso anno fissati nella misura del 4% annuo). La disposizione dovrebbe ricalcare quella contenuta nell'art. 4 del DL 145/2023.

In attesa del testo di legge, sembrerebbe quindi che dal beneficio siano esclusi:

- le persone fisiche titolari di partita IVA che nel 2023 dichiarano ricavi o compensi di importo superiore a 170.000 euro;
- le persone fisiche "non titolari" di partita IVA, compresi i soci di società e associazioni "trasparenti" ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR, sempre che non siano titolari di una propria partita IVA;
- i soggetti diversi dalle persone fisiche (ad esempio, le società di capitali e di persone, nonché gli enti commerciali e non commerciali).

È ragionevole prevedere che possano rientrare nella proroga, oltre all'IRPEF, anche le relative addizionali e imposte sostitutive, purché dovute dai citati soggetti, quali:

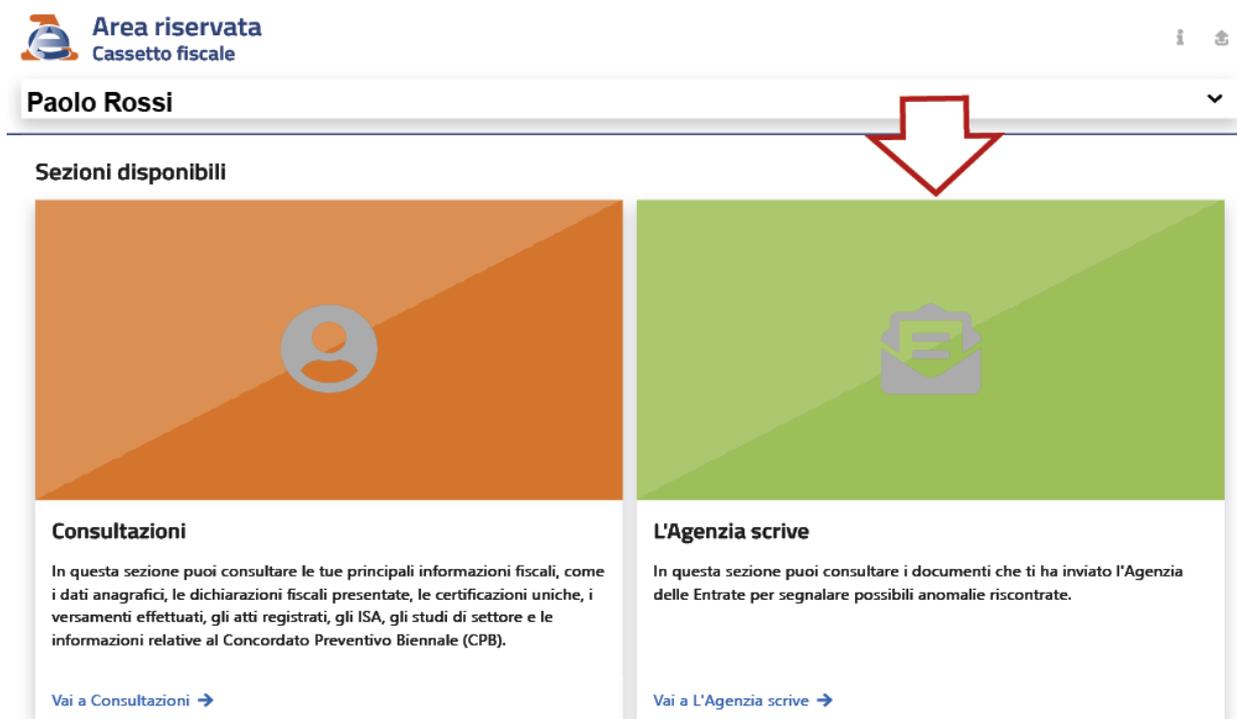
- l'imposta sostitutiva per il regime di vantaggio;
- l'imposta sostitutiva per il regime forfetario;
- la cedolare secca sulle locazioni di immobili abitativi;
- le imposte patrimoniali (IVIE, IVAFE e IVCA);
- l'imposta sostitutiva per compensi da ripetizioni;
- la c.d. "tassa etica".

## Comunicazioni di irregolarità disponibili anche nel cassetto fiscale

In base a quanto previsto dal c.d. "Decreto Semplificazioni adempimenti tributari", dallo scorso 20 novembre è possibile consultare, all'interno del Cassetto fiscale, le comunicazioni di irregolarità del mod. REDDITI / IRAP / 770 / IVA, comprese quelle delle liquidazioni periodiche (artt. 36-bis, DPR n. 600/73 e 54-bis, DPR n. 633/72). È necessario entrare nella sezione "L'Agenzia scrive" dalla quale è anche possibile effettuare il pagamento delle somme dovute o richiedere assistenza tramite CIVIS.

Vediamo nello specifico, l'accesso e l'utilizzo del nuovo servizio disponibile.

Come anticipato, le comunicazioni di irregolarità, dopo aver ricevuto una notifica nell'area riservata o dall'app IO, sono consultabili nella sezione "L'Agenzia scrive" del Cassetto fiscale.



**Area riservata**  
Cassetto fiscale

Paolo Rossi

**Sezioni disponibili**

**Consultazioni**

In questa sezione puoi consultare le tue principali informazioni fiscali, come i dati anagrafici, le dichiarazioni fiscali presentate, le certificazioni uniche, i versamenti effettuati, gli atti registrati, gli ISA, gli studi di settore e le informazioni relative al Concordato Preventivo Biennale (CPB).

[Vai a Consultazioni →](#)

**L'Agenzia scrive**

In questa sezione puoi consultare i documenti che ti ha inviato l'Agenzia delle Entrate per segnalare possibili anomalie riscontrate.

[Vai a L'Agenzia scrive →](#)

La comunicazione viene messa a disposizione dopo la consegna. Il Comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che queste comunicazioni continuano comunque ad essere notificate anche con raccomandata o pec.

 **Area riservata**  
Cassetto fiscale - L'Agenzia scrive

**Paolo Rossi**

**Aree disponibili**

 **Invito alla compliance**

In quest'area puoi consultare le comunicazioni che l'Agenzia invia quando riscontra possibili anomalie. L'area e' suddivisa in due sezioni:

- documenti prodotti dall'Agenzia
- documenti presentati dal contribuente

Vai nell'area →

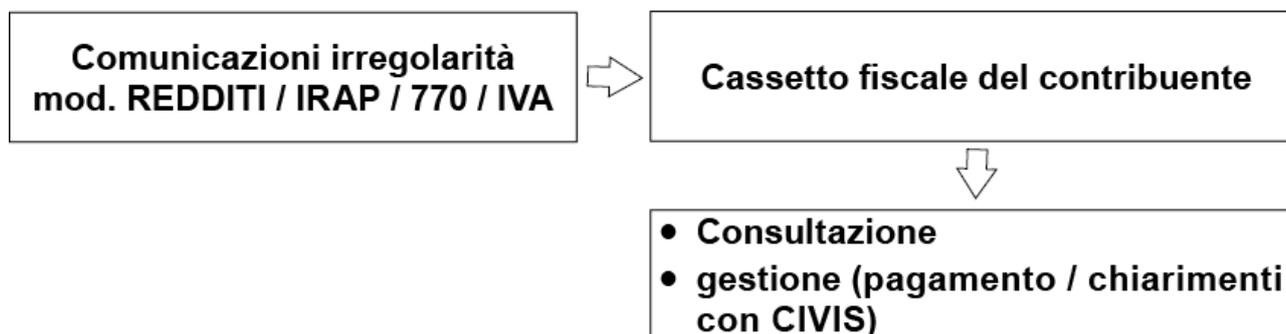
 **Comunicazioni di irregolarità**

In quest'area puoi consultare le comunicazioni che l'Agenzia invia a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni e delle liquidazioni periodiche IVA, nonché della liquidazione delle imposte sui redditi soggetti a tassazione separata.

Vai nell'area →

Per ogni comunicazione, è possibile regolarizzare la posizione entro il termine indicato pagando l'importo richiesto. In questo caso, l'IBAN indicato deve essere intestato al contribuente anche se poi è l'intermediario il soggetto delegato ad effettuare il pagamento in un'unica soluzione.

È anche possibile utilizzare il canale CIVIS per richiedere assistenza, fornendo chiarimenti su quanto rilevato o segnalando eventuali obiezioni su quanto richiesto.



Il nuovo servizio può essere utilizzato direttamente dal contribuente o dall'intermediario delegato all'utilizzo del servizio "Cassetto fiscale delegato". In base al servizio scelto, l'Agenzia delle Entrate attesta la ricezione della richiesta di addebito e l'esito dell'operazione o, diversamente, l'acquisizione dell'istanza di assistenza tramite CIVIS. Nel caso in cui le ricevute e le attestazioni vengano notificate ai soggetti intermediari, in quanto delegati, questi devono informare prontamente i loro clienti.

# L'Approfondimento

## Prassi e giurisprudenza – il diritto alla detrazione IVA in assenza di operazioni attive

---

### PREMESSA

Come noto, il diritto alla detrazione IVA, regolamentato dagli artt. 19, 19-bis1, 19-bis2 e 19-bis 3 del DPR n. 633/1972, permette al contribuente, soggetto passivo d'imposta, di recuperare l'IVA addebitatagli in fattura dal cedente di un bene/servizio.

Premesso ciò, osserviamo che in accordo con quanto stabilito a livello comunitario dall'art. 168 della Direttiva n. 2006/112/CE<sup>1</sup>, la detrazione dell'imposta è riconosciuta al contribuente solo se:

- l'IVA pagata riguarda operazioni realmente effettuate; e
- il bene/servizio acquistato è inerente<sup>2</sup>, ovvero risulta connesso all'attività svolta dal soggetto passivo.

A tal proposito riportiamo quanto precisato dalla risoluzione n. 244/E/2022, dove l'Ufficio ha specificato che per poter soddisfare il principio d'inerenza deve sussistere **“uno stretto rapporto di strumentalità tra l'esercizio dell'attività (del soggetto passivo) e l'utilizzo del bene”**.

In mancanza di questa relazione è, infatti, esclusa la possibilità di portare in detrazione, anche soltanto parzialmente, l'imposta assolta in relazione all'acquisto effettuato.

Sempre in argomento segnaliamo, inoltre, che il diritto alla detrazione IVA:

---

<sup>1</sup> L'art. 168 della Direttiva n. 2006/112/CE prevede che: “Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

- a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;
- b) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all'art. 18, lett. a), e all'art. 27;
- c) l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i);
- d) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari conformemente agli artt. 21 e 22;
- e) l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro”.

<sup>2</sup> Principio di inerenza.

- non è illimitato. Come evidenziato, infatti, dal documento di prassi n. 3/E/2007 il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti può essere esercitato "***nella misura in cui i beni o servizi sono impiegati ai fini di operazioni soggette a imposta***";
- spetta anche per l'acquisto di beni e/o servizi relativi a operazioni non soggette a IVA. Tuttavia, le operazioni in questione devono risultare "***indirettamente e funzionalmente ricollegabili ad altre operazioni imponibili o ad esse assimilate dalla legge ai fini della detrazione***" ovvero nell'ipotesi in cui "***l'ordinaria attività dell'impresa (sia) volta a porre in essere operazioni che danno diritto a detrazione***"<sup>3</sup>;
- è riconosciuto per gli acquisti di beni e/o servizi direttamente afferenti a un'operazione imponibile, anche quando il soggetto passivo svolge un'attività esente che non dà diritto alla detrazione.

Da ultimo, rammendiamo, che, a norma dell'art. 19, comma 2 del DPR n. 633/1972<sup>4</sup>, nessuna detrazione d'imposta spetta:

- per gli acquisti di beni e/o servizi afferenti operazioni esenti, anche se il soggetto passivo svolge un'attività imponibile che dà diritto alla detrazione. Trattasi della cosiddetta "***indetraibilità specifica***".

Diversamente, in base al criterio di "***detrazione specifica***" il diritto alla detrazione IVA è sempre riconosciuto per alcune particolari operazioni detassate, quali:

- ✓ cessioni all'esportazione e operazioni assimilate, di cui agli artt. 8, 8-bis e 9 del DPR n. 633/1972;
  - ✓ cessioni intracomunitarie;
  - ✓ cessioni o prestazioni fuori campo per mancanza del presupposto di territorialità IVA, ex artt. 7 e ss. del DPR n. 633/1972;
  - ✓ cessioni gratuite di beni di costo unitario non superiore a 50 euro (etc.).
- per gli acquisti di beni e/o servizi riguardanti a sfera "***personale***" del soggetto passivo. In questi casi, non risulta soddisfatto il principio di inerenza che, come abbiamo visto, è indispensabile ai fini della detrazione dell'imposta;

<sup>3</sup> In tal senso si è espressa l'Amministrazione Finanziaria nella circolare n. 398/E/1997.

<sup>4</sup> L'art. 19, comma 2 del DPR n. 633/1972 afferma che: "Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'art. 19 bis 2. In nessun caso è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni o servizi utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio".

- per alcune tipologie di acquisti. Come stabilito dall'art. 19-bis 1 del DPR n. 633/1972 per alcuni acquisti sussiste, infatti, una preclusione “**oggettiva**”.

## LA DETRAZIONE IVA IN MANCANZA DI OPERAZIONI ATTIVE

Quando è soddisfatto il principio di inerenza il diritto alla detrazione IVA deve essere sempre riconosciuto e ciò vale anche se ci si trova in presenza di operazioni propedeutiche all'attività d'impresa.

Pertanto, in assenza di operazioni attive non è né corretto e soprattutto legittimo escludere la detrazione dell'imposta pagata per sostenere, ad esempio, le spese di investimento necessarie allo svolgimento della futura attività d'impresa.

In caso contrario **“si cagionerebbe un ingiustificabile pregiudizio al menzionato postulato di neutralità dell'imposta, in quanto si farebbe ricadere sull'operatore economico il relativo gravame e si introdurrebbe un'artificiosa distinzione nel trattamento delle spese per l'acquisto di mezzi necessari all'esercizio dell'impresa, a seconda che queste vengano sostenute prima o durante il loro effettivo sfruttamento”**. Così si sono espressi i massimi giudici nella sentenza n. 11765/2008.

Sullo stesso piano si pone anche l'Amministrazione Finanziaria che nella risoluzione n.147/E/2009 ha affermato che **“la spettanza del diritto alla detrazione non è, comunque, necessariamente esclusa dalla iniziale esiguità delle operazioni imponibili attive, in quanto in virtù del principio della neutralità dell'IVA anche le spese di investimento, effettuate ai fini dell'esercizio di un'impresa, devono essere ricondotte all'attività economica esercitata. La mancanza di ricavi nei primi anni di attività non può essere configurata, di per sé, come un impedimento alla detrazione dell'Iva quando gli acquisti sono relativi a beni e servizi impiegati nell'attività dell'impresa e in funzione di operazioni imponibili”**.

Il citato chiarimento risulta coerente anche con quanto precisato sempre dall'Amministrazione Finanziaria nella precedente risoluzione n. 40/E/2002 dove per una società, operante nel settore dello smantellamento delle centrali elettronucleari dismesse, era stato chiarito che **“il rapporto oggettivo fra le operazioni a monte di acquisto dei beni e servizi effettuate dall'istante e quelle a valle di incasso dei corrispettivi effettuate dalle società di distribuzione e regolarmente assoggettate ad IVA, seppur mediato dalle disposizioni normative che prevedono l'intervento di altri soggetti,**

**permette di considerare esistente il requisito dell'afferenza di cui all'art. 19, comma 2, del DPR n. 633/1972, vale a dire il “nesso immediato e diretto” – secondo quanto specificato dalla Corte di giustizia CEE – necessario per attribuire all'istante il diritto alla detrazione dell'IVA”.**

#### L'ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ

La Suprema Corte ha confermato in più occasioni l'orientamento della prassi amministrativa appena visto affermando che:

- in assenza di operazioni attive, il soggetto passivo IVA può, comunque, detrarre l'imposta assolta sugli acquisti, se le operazioni passive sostenute risultano effettivamente inerenti all'esercizio dell'impresa, ovvero sono compiute in stretta connessione con le finalità imprenditoriali (Cassazione n. 1863/2004);
- è legittima la detrazione IVA effettuata da una società per l'acquisto di un immobile **“in presenza di documentate spese di investimento, sostenute in vista dello svolgimento di attività lucrativa articolata in un'iniziativa complessa e quantitativamente rilevante, anche in assenza di operazioni attive”** (Cassazione n. 27198/2013);
- per poter detrarre l'IVA **“occorre accertare che le spese di investimento relative ad un'attività imprenditoriale siano effettivamente inerenti all'esercizio dell'impresa, cioè compiute in stretta connessione con le sue finalità, senza tuttavia che sia richiesto il concreto esercizio dell'impresa, con la conseguenza che la predetta detrazione spetta anche nel caso di assenza di compimento di operazioni attive. Peraltro, tale è da considerare anche l'operazione finalizzata alla costituzione delle condizioni necessarie perché l'attività tipica, secondo l'oggetto sociale, possa concretamente iniziare mediante operazioni meramente preparatorie che per definizione vengono poste in essere in una fase in cui non vi è ancora produzione di ricavi ed anche indipendentemente dall'effettivo realizzo successivo dell'attività tipica, non essendo necessario il collegamento tra il diritto alla detrazione IVA sugli acquisti ed il fatto che l'investimento dia poi luogo ad operazioni imponibili”**. (Cassazione n. 6664/2014);
- al fine di poter detrarre l'imposta assolta per la costruzione di un fabbricato si deve valutare l'inerenza del bene all'attività di impresa. Inerenza che **“sussiste, in**

**ogni caso, anche laddove l'attività sia stata intrapresa successivamente all'effettuazione dell'operazione, purché l'acquisto sia prodromico all'esercizio effettivo dell'attività stessa".** (Cassazione n. 23817/2017).

In senso contrario, si pone, invece, la sentenza di Cassazione n. 25896/2014 in cui gli ermellini hanno negato il diritto alla detrazione IVA a una società che, dopo aver acquistato alcuni immobili, ed essere stata in stato di "**quiescenza**" per 4 anni ha provveduto a locare gli stessi a terzi.

Nel caso di specie i giudici di legittimità non hanno riconosciuto al contribuente il diritto alla detrazione dell'IVA, perché, effettuando un'operazione che non rientrava tra le attività previste dallo statuto sociale, era venuta a mancare la necessaria connessione tra l'acquisto e l'esercizio dell'attività d'impresa.

#### **DETRAZIONE IVA E ATTIVITÀ CESSATA SENZA EFFETTUAZIONE DI OPERAZIONI ATTIVE**

Nella pronuncia n. 7288/2020 i giudici di legittimità hanno affrontato il caso della detrazione IVA relativa alle spese propedeutiche all'esercizio dell'attività d'impresa, in seguito cessata senza effettuazione di alcuna operazione attiva.

Ebbene, anche in questo caso è stata confermata la possibilità di detrarre l'imposta in assenza di operazioni attive, a patto di dimostrare sul piano documentale gli elementi che avevano impedito l'effettuazione di operazioni attive.

Ciò "**al fine di escludere che l'attività complessivamente realizzata dalla società fosse da considerarsi come abusivamente rivolta ad ottenere indebiti vantaggi fiscali attraverso operazioni elusive o abusive**".

#### **LA DETRAZIONE IVA DEI BENI E SERVIZI ACQUISTATI PRIMA DELL'APERTURA DELLA PARTITA IVA**

I giudici comunitari hanno trattato il caso della detrazione IVA per gli acquisti di beni/servizi effettuati prima dell'apertura della partita IVA.

In particolare, è stato chiarito che al verificarsi di una siffatta situazione:

- l'acquisizione del numero di partita IVA deve avvenire entro un termine ragionevole, che nel caso di specie è stato individuato in 6 mesi dalla data di effettuazione degli acquisti (Corte di Giustizia UE causa C-385/2009);
- non risulta né conforme e né coerente con la Direttiva IVA, una normativa nazionale che "**non consenta né ai soci né alla società stessa di far valere il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata a monte su**

**spese di investimento sostenute dai soci medesimi prima della costituzione e registrazione di detta società, ai fini ed in funzione dell'attività economica della stessa**" (Corte di Giustizia UE causa C-280/10);

- non è allineata con la Direttiva IVA, la normativa interna che nega a una società la detrazione IVA assolta a monte nel caso in cui **"la fattura, emessa prima della registrazione e dell'identificazione di tale società ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sia stata intestata ai suoi soci"** (Corte di Giustizia UE causa C-280/10).

Diversamente, la Corte di Giustizia UE nella causa n. C-435/05 ha ritenuto che i costi relativi ai servizi di consulenza ricevuti nell'ambito di un arbitrato, riguardante la determinazione dell'importo di un credito facente parte del patrimonio dell'impresa, ma sorto in capo al suo titolare, prima che questi fosse assoggettato all'obbligo di assolvere l'IVA **"non presentano ... un nesso immediato e diretto con tale attività e pertanto non configurano un diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto di cui sono stati gravati"**.

In altri termini, per i giudici comunitari le spese sostenute non sono in grado di provare che i servizi svolti sono stati motivati esclusivamente dall'attività economica esercitata dalla società.

Segnaliamo, infine, che con la recente sentenza n. 11213/2023 gli ermellini, riprendendo gli spunti offerti dalla giurisprudenza comunitaria, hanno chiarito che per poter detrarre l'IVA assolta sugli acquisti di beni e sulle operazioni passive:

- è necessario dimostrare l'effettiva inerenza rispetto alle finalità imprenditoriali;
- non è necessario il concreto svolgimento dell'attività d'impresa, dato che la detrazione può spettare anche in assenza di operazioni attive, con riguardo alle attività di carattere preparatorio. Il tutto, però, a patto che le spese sostenute siano finalizzate alla costituzione delle condizioni d'inizio effettivo dell'attività tipica;
- non contano i motivi per cui l'attività non è iniziata, fatto salvo, ovviamente, il caso in cui si ravvisino ipotesi di abuso del diritto alla detrazione o al rimborso.

#### **DIRITTO ALLA DETRAZIONE E OPERAZIONI GRATUITE**

Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria un soggetto passivo IVA può detrarre l'imposta se sussiste un **"nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che danno diritto a detrazione"**, ossia **"quando i costi sostenuti fanno parte delle spese generali del soggetto passivo"**

**e rappresentano, in quanto tali, elementi costitutivi del prezzo dei prodotti o dei servizi che esso fornisce**<sup>5</sup>.

In pratica, per i giudici comunitari la valutazione in merito alla detraibilità dell'imposta deve essere effettuata:

- tenendo conto del contenuto oggettivo dell'operazione;
- **“prendendo in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali si sono svolte le operazioni considerate”**.

Pertanto, a parere della Corte di giustizia UE **“il soggetto passivo IVA che ha acquistato o fabbricato beni d'investimento per realizzare un percorso ricreativo, messo a disposizione del pubblico gratuitamente, può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte in riferimento ai suddetti beni a condizione che essi costituiscano un mezzo per la realizzazione di operazioni soggette ad imposta”**.

#### **LA RISPOSTA A INTERPELLO N. 584/E/2021**

Nella risposta a interpello n. 584/E/2021 l'Ufficio ha riconosciuto la detrazione dell'IVA a un soggetto passivo che aveva effettuato acquisti propedeutici all'attività d'impresa, che, però, non era mai stata intrapresa.

Nel caso di specie, la società aveva sottoscritto un contratto di locazione per utilizzare un immobile a uso alberghiero, senonché l'immobile non era mai entrato in possesso della società, perché la proprietà non aveva rispettato i termini di consegna pattuiti. Di conseguenza, agli acquisti di beni/servizi effettuati dalla società non era seguita alcuna operazione attiva.

Ebbene, nonostante l'assenza di operazioni attive l'Amministrazione Finanziaria ha riconosciuto al contribuente la possibilità di detrarre l'imposta assolta sugli acquisti, sul presupposto che il diritto alla detrazione dell'IVA sorge ed è possibile esercitarlo **“fin dal momento dell'acquisizione dei beni e dei servizi, anche ammortizzabili (detrazione immediata)”**.

Per questi motivi, secondo l'Agenzia delle Entrate il soggetto passivo **“non deve attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per stabilire se gli spetta e in quali termini il diritto alla detrazione, essendo sufficiente che i beni ed i servizi siano destinati a essere utilizzati in operazioni che danno diritto alla detrazione”**.

---

<sup>5</sup> Così si è espressa la Corte di Giustizia UE nella causa C-126/14.

## IL RIMBORSO DELL'IVA IN MANCANZA DI OPERAZIONI ATTIVE

Nella recente pronuncia n. 15570/2023 i massimi giudici hanno specificato che il diritto al rimborso dell'IVA assolta da una società non può essere escluso basandosi esclusivamente sulla mancanza di operazioni attive.

A tal fine occorre, infatti, accertare che gli acquisti siano riconducibili a un'attività anche solo preparatoria, ma strettamente connessa all'attività economica dell'impresa.

Sono necessarie, pertanto, prove oggettive, ed è necessario appurare l'assenza di finalità fraudolente o abusive.

Per questi motivi, al fine della detrazione IVA serve appurare che:

- il bene/servizio acquistato, seppur non inserito nell'immediato nel ciclo produttivo, risulti, comunque, necessario **“all'organizzazione dell'impresa o funzionale all'iniziativa economica “programmata” in vista della successiva attuazione”**;
- il mancato utilizzo del bene non sia dipeso dalla volontà dell'acquirente.

Sempre in merito al diritto al rimborso dell'IVA in assenza di operazioni attive si è espressa anche l'Associazione italiana Dottori Commercialisti (AIDC) con la norma di comportamento n. 217.

In particolare, l'AIDC ha affermato che una stabile organizzazione **“passiva”** che non pone in essere operazioni attive rilevanti ai fini IVA in Italia, essendo di fatto costituita per acquisire beni/servizi in favore della casa madre non residente, matura, comunque, il diritto ad esercitare la detrazione dell'IVA assolta su detti acquisti e, di conseguenza, può chiedere il rimborso dell'imposta.

Così recita, infatti, la citata norma di comportamento n. 217 **“.....Nel caso in cui l'attività della stabile organizzazione sia rivolta esclusivamente a favore della casa madre, in capo alla stabile organizzazione, non si generano operazioni attive rilevanti ai fini IVA. Infatti, secondo il consolidato orientamento interpretativo della Corte di giustizia UE, non sono rilevanti le prestazioni di servizi rese e ricevute nei rapporti interni fra casa madre e stabile organizzazione, essendo qualificabili come rapporti interni intercorsi nell'ambito dello stesso soggetto giuridico.**

**Dalle precedenti considerazioni si può dedurre che l'assenza di operazioni attive in capo alla stabile organizzazione di una società non residente è conforme ai principi statuiti dalla Corte di Giustizia, recepiti dalla stessa interpretazione dell'Agenzia delle**

***Entrate, e non può essere considerato un motivo legittimo per disconoscere il diritto alla detrazione e al conseguente rimborso dell'IVA, in capo alla stabile organizzazione, sulla base di una presunta insussistenza del requisito di afferenza con operazioni imponibili "a valle".***

***Nella situazione descritta, il diritto della stabile organizzazione al rimborso dell'IVA, anche in assenza di operazioni attive, deve essere riconosciuto, in applicazione della disciplina IVA euro-unionale, così come interpretata dalla Corte di Giustizia UE***.

Per questi motivi, l'AIDC sostiene che:

- il soggetto passivo d'imposta ha ***"il diritto di detrarre l'IVA nella misura in cui i beni e i servizi siano utilizzati per le operazioni rientranti nell'ambito delle attività economiche svolte al di fuori dello Stato in cui è esercitata la detrazione IVA"***.
- ***"i requisiti di inerenza e afferenza devono essere valutati con riguardo all'attività svolta dalla casa madre nel proprio paese di stabilimento.***

Pertanto, ***"sulla base di queste premesse, si può concludere che una stabile organizzazione che svolge principalmente operazioni a beneficio della casa madre possa legittimamente chiedere il rimborso dell'IVA anche in assenza di operazioni attive dichiarate nel paese di stabilimento, essendo gli acquisti di beni e servizi riferibili all'attività d'impresa svolta nel paese ove è localizzata la sede principale della casa madre"***.

#### **L'ESERCIZIO DEL PRO RATA IN ASSENZA DI OPERAZIONI ATTIVE**

Come stabilito dall'art. 19, comma 5 del DPR n. 633/1972<sup>6</sup> i contribuenti che esercitano un'attività che dà luogo sia ad operazioni soggette ad IVA o a queste assimilate, che ad operazioni esenti da imposte, devono detrarre l'IVA assolta sugli acquisti in base ad una percentuale da applicare a tutta l'imposta a monte e non soltanto a quella riguardante i beni/servizi utilizzati promiscuamente. Trattasi nella specie del meccanismo del pro rata.

<sup>6</sup> L'art. 19, comma 5 del DPR n. 633/1973 prevede che: "Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19 bis. Nel corso dell'anno la detrazione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. I soggetti che iniziano l'attività operano la detrazione in base ad una percentuale di detrazione determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. La disposizione di cui al presente comma non si applica alle operazioni di cui all'art. 10, numeri 6) e 7), e alle prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative a dette operazioni".

Per queste ragioni un soggetto passivo che svolge contemporaneamente attività imponibili ed esenti non è tenuto a distinguere tra acquisti di beni/servizi destinati all'attività imponibile o all'attività esente, perché l'IVA da detrarre deve essere sempre determinata applicando il pro rata di detraibilità.

Premesso ciò, osserviamo che i giudici comunitari nella sentenza Mercedes-Benz Italia - causa C-378/15 hanno confermato la legittimità del pro rata, ex artt. 19, comma 5 e 19-bis del Decreto IVA, riconoscendo l'applicazione di una percentuale di detrazione alla totalità dei beni/servizi acquistati dai soggetti passivi, ovvero senza distinguere a seconda delle operazioni che danno o meno diritto alla detrazione dell'imposta.

Riportiamo, infine, quanto rilevato dalla recente giurisprudenza di merito in merito al pro rata di detraibilità IVA.

In particolare, la CTP di Firenze n. 114/IV/2017 ha ritenuto inapplicabile il pro rata di detraibilità IVA in presenza di un soggetto passivo in stato di liquidazione che non aveva effettuato alcuna operazione attiva nel corso del periodo d'imposta accertato.

Per i giudici fiorentini la mancanza di operazioni attive nel periodo d'imposta oggetto di accertamento giustificava l'inapplicabilità del pro rata.

Si fa presente, però, che come precisato dalla stessa Amministrazione Finanziaria nel documento di prassi n. 54/E/2002 devono essere utilizzati criteri oggettivi per valutare la detraibilità o meno dell'IVA relativa ai beni/servizi acquistati.

# L'Approfondimento

## L'acconto Iva di dicembre

---

### PREMESSA

L'ultimo acconto dell'anno 2024 è rappresentato dall'IVA. Ma un altro aspetto, anche se non strettamente attinente agli acconti è la "sanatoria" penale per l'IVA non versata nell'anno precedente per importo superiore a 250.000 euro. Infatti, l'articolo 10-ter del D.Lgs. 74/2000 prevede una reclusione da sei mesi a due anni per coloro che non versano entro i termini per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale per un ammontare superiore a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta. Ecco che, allora, il 27 dicembre prevede due scadenze:

1. Quella dell'acconto IVA per il 2024, di cui si parlerà in questo intervento;
2. Quello dell'IVA risultante dalla dichiarazione del periodo d'imposta 2023 se superiore a 250.000 al fine di evitare le conseguenze penali. Possiamo solamente aggiungere che il contribuente potrebbe anche non versare l'intero importo ma una somma tale da far ridurre il debito IVA del 2023 sotto la soglia di punibilità di 250.000.

Di questo secondo aspetto non ci sono particolari approfondimenti, in quanto è sicuramente indispensabile verificare gli importi non versati e confrontarli con la soglia di rilevanza penale di 250.000.

In ambito IVA, va detto, che l'esercizio fiscale è solamente solare, in quanto non vige la regola delle imposte dirette per cui alcuni soggetti possono avere l'esercizio non coincidente con l'anno solare.

Pertanto, in ambito IVA si parlerà sempre di un periodo compreso fra il 1° gennaio ed il 31 dicembre.

Sempre nel contesto IVA abbiamo poi le liquidazioni periodiche che possono essere mensili o trimestrali; le prime applicabili a tutti le seconde opzionabili da parte dei soggetti di minori dimensioni che hanno un volume d'affari dell'esercizio precedente inferiore a determinate soglie variabili in ragione del tipo di attività esercitata (cessione di beni o prestazioni di servizi).

Come detto, per i contribuenti soggetti IVA, uno degli ultimi adempimenti dell'anno, è il versamento dell'acconto Iva.

La scadenza di versamento è fissata per il 27 dicembre 2024. È possibile determinare l'acconto tramite tre metodi di calcolo messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria (metodo storico, previsionale e analitico). L'acconto deve poi essere considerato nel calcolo della liquidazione Iva annuale, esercitabile con la Dichiarazione Iva da presentare entro il 30 aprile 2025.

Sono tenuti a versare l'acconto Iva i soggetti che liquidano l'imposta con cadenza mensile, trimestrale per natura e su base trimestrale per effetto di specifica opzione, per importi non inferiori a 103,29 euro.

Con questo intervento, verranno analizzati i metodi previsti per la determinazione dell'acconto Iva, con focus sulle modalità e i termini di versamento e sulle categorie di contribuenti soggetti a specifiche disposizioni fiscali.

## IL METODO STORICO

Il metodo storico di determinazione dell'acconto Iva prevede l'applicazione di una percentuale pari all'88% dell'ammontare Iva determinabile in base alla periodicità di liquidazione adottata. In altre parole, per determinare la base imponibile necessaria per il calcolo dell'acconto Iva 2024, si deve fare riferimento al risultato della Liquidazione Iva periodica desumibile dal quadro VP della comunicazione che, trimestralmente, viene inviata all'Agenzia delle Entrate (c.d. Comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva).

La base imponibile da utilizzare per il calcolo dell'acconto Iva mediante il metodo storico dipende dalla periodicità di liquidazione ovvero:

- se la liquidazione è mensile, la base imponibile corrisponde al saldo a debito della liquidazione di dicembre 2023;
- se la liquidazione è mensile "posticipata", la base imponibile corrisponde al saldo a debito della liquidazione di dicembre 2023 effettuata sulla base delle operazioni di novembre 2023;
- se la liquidazione è trimestrale "speciale" (p.e. autotrasportatori e/o distributori di carburante), la base imponibile corrisponde al saldo a debito della liquidazione del quarto trimestre 2023;

- quando la liquidazione è trimestrale con saldo annuale a debito, la base imponibile di riferimento corrisponde alla somma fra il saldo a debito della Dichiarazione Iva relativa al 2023 (Modello IVA 2024) e l'acconto versato per l'anno d'imposta 2022, al netto degli interessi trimestrali;
- infine, qualora la liquidazione sia trimestrale ma il saldo annuale evidenzia un importo a credito, la base imponibile corrisponde alla differenza fra l'acconto Iva versato per il 2023 e il saldo a credito evidenziato nella Dichiarazione Iva 2024.

A tal fine, si segnala che le fatture di competenza dell'anno 2023, ricevute entro il 31/12/2023 e registrate nel registro degli acquisti entro il 30/4/2024, sono confluite nel calcolo del saldo Iva dell'anno 2023, ai sensi dell'articolo 25, D.P.R. 633/72. Per questo motivo, la registrazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali deve avvenire:

- anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitata la detrazione della relativa imposta;
- ed entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Come precisato anche dalla Circolare 1/E/2018, Agenzia Entrate, la registrazione delle fatture di acquisto relative al 2023 effettuata entro il 30/4/2024, avrebbe prodotto dei riflessi sul saldo Iva dell'anno 2023, con la necessità di annotare i predetti documenti in un apposito sezionale a parte. Tuttavia, è stato evidenziato che:

- per i contribuenti mensili non si produce alcun riflesso ai fini della determinazione dell'acconto Iva 2024, atteso che esso è calcolato sul saldo della liquidazione del mese di dicembre 2023;
- per i contribuenti trimestrali per natura l'Iva a credito sorta con la registrazione delle fatture pervenute entro il 31/12/2023 confluisce nel saldo Iva dell'anno 2023, ciò influenzando il calcolo dell'acconto Iva 2024.

Si ricorda, infine, che ai fini della determinazione dell'acconto Iva si devono considerare anche le variazioni intervenute nella periodicità delle liquidazioni Iva. Infatti, tutti i contribuenti che nel corso del 2024 hanno adottato una periodicità diversa rispetto a quella del 2023, devono seguire specifiche regole.

Per coloro che nel 2023 erano trimestrali e nel 2024 hanno iniziato a liquidare l'imposta mensilmente, l'acconto Iva va commisurato ad 1/3:

- del saldo Iva emergente dalla dichiarazione Iva relativa all'anno 2023, al netto degli interessi, per i contribuenti trimestrali per opzione;
- dell'Iva versata con riferimento all'ultimo trimestre del 2023, per i contribuenti trimestrali "speciali".

Per coloro che nel 2023 erano mensili e che, nel 2024, hanno optato per la liquidazione trimestrale, l'acconto Iva 2024 va commisurato in base alla somma dei saldi a debito delle liquidazioni periodiche di ottobre, novembre e dicembre 2023, dovendo computare nella liquidazione di dicembre l'acconto 2023, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2023. In altre parole, il contribuente che passa da una liquidazione mensile ad una trimestrale, calcola l'acconto in base al saldo a debito dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2023, considerato anche l'acconto Iva 2023; se il mese di dicembre 2023 si fosse chiuso con un saldo Iva a credito, quest'ultimo confluirebbe nel calcolo della base imponibile Iva ai fini dell'acconto 2024.

Tabella n. 1. Sintesi delle modalità di calcolo della base imponibile Iva

Periodicità	Base imponibile
Mensile	Saldo a debito della liquidazione Iva di dicembre 2023
Mensile posticipato	Saldo a debito della liquidazione Iva di dicembre 2023 calcolata con riferimento alle operazioni di novembre 2023
Trimestrale speciale	Saldo a debito della liquidazione Iva del 4° trimestre 2023, al lordo dell'acconto Iva 2023
Trimestrale per opzione	Saldo a debito della dichiarazione Iva 2024 (relativa al 2023), al netto degli interessi trimestrali dell'1%
Trimestrale per opzione con saldo a credito	Differenza fra l'acconto Iva versato per il 2023 e il saldo a credito della dichiarazione Iva 2024 (relativa al 2023)

## IL METODO PREVISIONALE

L'alternativa al metodo storico di calcolo dell'acconto Iva è rappresentata dal metodo previsionale. Tale procedura fa riferimento alle operazioni che si stima saranno riferibili all'ultimo mese o all'ultimo trimestre del 2024 con applicazione, in fase finale di calcolo, dell'aliquota dell'88%.

Il metodo previsionale, decisamente più rischioso, permette di adeguare il calcolo dell'acconto Iva a quello che si presume possa essere il fatturato del mese o trimestre di riferimento, evitando così di calcolare e versare importi "storici" che risulterebbero eccessivi. Tuttavia, il metodo previsionale comporta dei rischi ovvero la possibilità che il versamento dell'acconto Iva sia insufficiente rispetto al fatturato effettivamente prodotto.

L'agenzia delle Entrate, nella sua attività di controllo, emette regolarmente avvisi automatici, ai sensi dell'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972, qualora l'acconto versato con il metodo previsionale sia insufficiente rispetto a quello che si sarebbe dovuto versare con il metodo analitico/storico.

## IL METODO ANALITICO

Il metodo analitico di calcolo dell'acconto Iva rappresenta sicuramente l'alternativa più equa seppur non rappresenti l'opzione meno rischiosa. Con questo metodo è possibile calcolare l'acconto Iva 2024 sulla base delle operazioni effettuate nell'ultimo periodo di liquidazione dell'anno ovvero:

- per i contribuenti mensili, la base imponibile di calcolo fa riferimento alle operazioni intercorse fra il 1/12/2024 e il 20/12/2024;
- per i contribuenti trimestrali, la base imponibile fa riferimento alle operazioni intercorse fra il 1/10/2024 e il 20/12/2024 (al netto delle operazioni imputate nel terzo trimestre 2024).

Ai fini contabili, nel calcolo della base imponibile Iva con metodo analitico, si precisa che:

- si deve fare riferimento al momento di effettuazione dell'operazione, con ciò considerando l'esigibilità dell'imposta;
- per le operazioni attive, si deve considerare il momento in cui l'imposta diviene esigibile, ovvero si devono considerare le operazioni effettuate tra il 1/12/2024 e il 20/12/2024, per i contribuenti mensili e dal 1/10/2024 al 20/12/2024 per i trimestrali; al tal fine, si ricorda che le operazioni effettuate il 20/12/2024 ma fatturate entro il

1/1/2025 rientrano nel calcolo della base imponibile, in virtù della moratoria dei canonici 12 giorni per l'emissione della fattura;

- per le operazioni di cessione con DDT, si deve fare riferimento alla data impressa nel DDT medesimo, considerando a tal fine tutti quelli datati fra il 1/12/2024 e il 20/12/2024 per i contribuenti mensili e dal 1/10/2024 al 20/12/2024 per i trimestrali;
- non si deve fare riferimento alle fatture differite emesse il 15 dicembre 2024 relative ad operazioni effettuate nel mese di novembre 2024 per i contribuenti mensili;
- non devono essere considerate, altresì, le fatture di acquisto registrate entro il 15/12/2024 ma relative ad operazioni del mese di novembre 2024 per i contribuenti mensili.

### **CASI PARTICOLARI**

All'interno della platea dei soggetti passivi di imposta, vi sono alcune categorie di contribuenti ai quali vengono riservate specifiche regole ai fini della determinazione dell'acconto Iva da versare. Tra questi, si segnalano:

- i contribuenti gestori di servizi di telecomunicazione di cui al D.M. 366/2000 e le aziende che somministrano servizi pubblici (acqua, gas, energia elettrica, raccolta e smaltimento rifiuti solidi urbani, etc.) di cui al D.M. 370/2000, i quali, in presenza di un versamento di imposta superiore a 2.000.000 di euro nel corso del 2023, calcolano l'acconto Iva 2024 applicando la percentuale del 97% alla media dei versamenti eseguiti o che avrebbero dovuto eseguire nei primi tre trimestri del 2023 (di fatto è precluso l'utilizzo del metodo storico e previsionale, mentre è consentito l'utilizzo dell'effettivo);
- le Pubbliche Amministrazioni, gli enti e le società soggette allo split payment (c.d. meccanismo della scissione dei pagamenti) di cui all'articolo 17-ter, D.P.R. 633/72, i quali devono tenere conto dell'imposta versata all'Erario nell'ambito dello split payment e, quindi, dell'Iva versata direttamente all'Erario ai sensi dell'articolo 5, comma 1, D.M. 23/1/2015, nell'ambito della liquidazione periodica. Tali contribuenti, una volta definita la base di calcolo, possono calcolare l'acconto Iva utilizzando uno qualsiasi dei tre metodi a disposizione.

Si ricorda che i contribuenti gestori di servizi di telecomunicazione e le aziende che somministrano servizi pubblici, devono verificare il superamento o meno del limite di 2.000.000 di euro avendo riguardo:

- ai versamenti dovuti sulla base delle liquidazioni periodiche dei primi tre trimestri del 2023;
- al versamento relativo al quarto trimestre del 2022, che doveva essere effettuato entro il 16 febbraio 2023;
- a eventuali ulteriori versamenti conseguenti a ravvedimento operoso.

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

Nei casi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (fusione, scissione, conferimento, cessione o donazione di azienda, successione ereditaria, etc.) si verifica, in linea generale, una situazione di continuità fra i soggetti partecipanti all'operazione. Di fatto, il soggetto risultante dalle operazioni straordinarie o dalle altre trasformazioni sostanziali soggettive è tenuto al versamento dell'acconto Iva 2024 sulla base della situazione esistente nel corso dell'esercizio 2023 in capo al soggetto "dante causa": si verifica, quindi, una successione nei rapporti che obbliga il soggetto "avente causa" a considerare, nel calcolo dell'acconto Iva 2024, le operazioni intercorse nel 2023 in capo al soggetto "dante causa". Resta ferma la possibilità di utilizzare tutti e tre i metodi messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria.

Con riferimento alle operazioni di fusione, la circolare n. 52/1991, Agenzia Entrate, ha precisato che:

- per le fusioni aventi effetto fra il 1/1/2024 e il 30/11/2024 (se le società estinte erano in regime mensile) o fra il 1/1/2024 e il 30/9/2024 (se le società estinte erano in regime trimestrale), l'acconto Iva 2024 non deve essere corrisposto né dalle società estinte, in quanto manca il dato previsionale di riferimento, né da quella risultante dalla fusione, in quanto si tratta di società neo costituite (manca, di fatto, il dato storico);
- se la fusione avviene nel periodo compreso tra il 1/12/2024 (1/10/2024 per i contribuenti trimestrali) e il 27/12/2024 (termine di versamento dell'acconto), la società risultante dalla fusione, che subentra in tutti gli obblighi delle società fuse, deve utilizzare quale dato storico l'ammontare delle risultanze delle società fuse in

relazione all'ultima liquidazione periodica del 2023 ovvero alla Dichiarazione annuale Iva 2024 (per i contribuenti trimestrali) e, quale dato previsionale, l'importo delle risultanze relative a ciascuna delle liquidazioni del 2024.

- se la fusione interviene nel periodo fra il 28/12/2024 e il 31/12/2024, ogni società dovrà autonomamente provvedere al versamento dell'acconto nei termini di legge anche se, a causa della successiva fusione, le liquidazioni periodiche definitive relative all'ultimo mese o trimestre e la compilazione della dichiarazione annuale vengono predisposte dalla società risultante dalla fusione.

## **VERSAMENTO DELL'ACCONTO**

Il versamento dell'acconto Iva 2024 va effettuato entro il 27/12/2024 mediante l'utilizzo del modello F24 con l'indicazione del codice tributo:

- 6013, per i contribuenti mensili;
- 6035, per i contribuenti trimestrali.

Si ricorda, altresì, che:

- l'importo dell'acconto dovuto non deve essere maggiorato dell'interesse dell'1% dai contribuenti trimestrali;
- il versamento può essere effettuato con compensazione di crediti tributari e contributivi disponibili.

## **SANZIONI**

In tema di sanzioni è necessario ricordare che il D.Lgs. 87/2024 ha apportato molte modifiche al sistema sanzionatorio contenuto nel D.Lgs. 471 del 1997. Altro aspetto fondamentale attinente le modifiche introdotte è la decorrenza: infatti le nuove misure e regole (per regole si intende in particolare quanto previsto dal D.Lgs. 472 del 1197) si applicano alle irregolarità commesse dal 1/9/2024. Essendo la previsione di versamento dell'acconto scadente successivamente a tale data, trovano applicazione le nuove misure.

In caso di omesso o insufficiente versamento, ai sensi dell'articolo 13, D.lgs. 471/1997, il contribuente è punito con una sanzione amministrativa pari al 25% della maggiore imposta non versata, oltre agli interessi di mora calcolati in base ai giorni di ritardo (saggio di interesse 0,8%).

Nel caso in cui non siano ancora iniziati accessi, ispezioni e verifiche ovvero non siano intervenuti avvisi automatici ai sensi dell'articolo 54-bis, D.P.R. 633/72, il contribuente ha la possibilità di sanare l'omesso o insufficiente versamento dell'acconto mediante l'utilizzo dell'istituto del ravvedimento operoso. Nella sottostante tabella si riepilogano le aliquote da ravvedimento calcolate sulla sanzione del 25%.

Tipologia di ravvedimento	Riduzione dal 1/9/2024	
	LA NORMA	in %
Entro 14 gg, per ogni giorno	1/10 con riduzione 50% e pari a 1/15 per giorno	0,08%
Entro 30 gg dal mancato pagamento del tributo e dell'acconto	1/10 con ulter. riduz. 50%	1,25%
Entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, o, se si tratta di errori commessi in dichiarazione entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'errore è stato commesso	1/9 con ulteriore riduzione del 50%	1,39%
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'errore	1/8 del minimo	3,13%
<u>Entro</u> il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, <u>entro 2 anni dall'errore</u>	non prevista	////
<u>Oltre</u> il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre 1 anno dall'errore	1/7 del minimo	3,57%

<u>Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è <u>prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'errore</u></u>	non prevista	////
<u>Dopo la comunicazione dello schema di atto impugnabile dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, nella fase di contraddittorio obbligatorio prevista dallo Statuto del contribuente <u>non preceduto da PVC, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione</u></u>	1/6 del minimo	4,17%
<u>Dopo l'emissione di PVC</u>	non prevista	////
<u>Dopo l'emissione di PVC <u>senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto impugnabile dinanzi agli organi della giustizia tributaria</u></u>	1/5 del minimo	5,00%
<u>Dopo la comunicazione dello schema di atto impugnabile dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, <u>relativo alla violazione constatata con PVC, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione</u></u>	1/4 del minimo	6,25%

### SOGGETTI ESCLUSI

I contribuenti, soggetti passivi di imposta, che rimangono esclusi dal versamento dell'acconto Iva 2024, sono i seguenti:

- soggetti che determinano un acconto inferiore a 103,29 euro;
- soggetti che hanno cessato l'attività nel corso del 2024 senza che vi sia l'obbligo di effettuare alcuna liquidazione Iva con riferimento al mese di dicembre 2024, per i contribuenti mensili, oppure all'ultimo trimestre del 2024, per i contribuenti trimestrali;
- soggetti che applicano il regime agricolo di esonero;
- soggetti che svolgono attività di intrattenimento;
- soggetti che applicano il regime forfetario di cui alla Legge 398/1991 (ASD, associazioni in genere, etc.);
- tutti coloro che applicano il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile nonché il regime forfetario;

- soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti o non imponibili ai fini IVA;
- soggetti che effettuano esclusivamente operazioni soggette al meccanismo dello split payment;
- soggetti che hanno iniziato un'attività nel corso del 2024, per i quali manca il dato storico;
- soggetti che hanno chiuso l'ultimo periodo di liquidazione dell'anno 2023, al netto dell'acconto Iva 2023, a credito;
- coloro che prevedono di chiudere l'ultima liquidazione Iva 2024 a credito.

## CONCLUSIONI

Come si è potuto vedere, anche per la determinazione dell'acconto IVA 2024 non si è di fronte a regole semplicissime. Infatti, ci si dovrà calare nella realtà del singolo contribuente al fine di stabilire se:

- sia dovuto o meno l'acconto;
- applicare il metodo storico, quello previsionale o quello delle operazioni effettuate;
- si ha la disponibilità finanziaria per assolvere all'obbligazione tributaria "anticipata" (anticipata nel senso di anticipare i tempi di versamento rispetto all'ordinaria scadenza) e verificare i costi di un eventuale ravvedimento operoso.

# L'Approfondimento

## Le frodi carosello

---

### PREMESSA

In questi ultimi anni abbiamo visto intensificarsi l'attività accertativa sia della Guardia di Finanza che dell'Agenzia delle Entrate nelle fattispecie definite come "frodi carosello". Vediamo allora di esaminare le attività fraudolente in materia di Iva, perpetrate, in particolare, secondo lo schema delle così dette frodi carosello e basati principalmente sull'interposizione fittizia, nelle relative transazioni, di società cartiere. In dettaglio, i macrofenomeni con rilevanza fiscale sono:

l'evasione, che origina da condotte volte all'occultamento, totale o parziale, dei redditi e del patrimonio, in diretta violazione delle norme fiscali;

- l'abuso del diritto, che consiste nel rispetto formale della normativa fiscale, cui si accompagna, però, un aggiramento della *ratio* della stessa o dei principi generali dell'ordinamento tributario, perpetrato tramite condotte prive di sostanza economica ed aventi quale fine essenziale l'ottenimento di un indebito vantaggio fiscale (es.: *cessione dei beni o cessione d'azienda*);
- la frode, che si manifesta come una forma particolarmente grave di evasione, poiché consiste nell'occultamento doloso di base imponibile e/o di imposta, attuato mediante atti o fatti decettivi (ingannevoli), idonei ad ostacolare l'attività di controllo (es. *fatture per operazioni inesistenti*).

Vediamo allora di delineare questa terza fattispecie

### NOZIONE DI FRODE CAROSELLO

Con l'espressione frode carosello viene indicato uno schema di illecito, caratterizzato da una struttura complessa che permette di realizzare indebiti profitti dietro alla protezione di un apparente esercizio di attività di impresa.

Generalmente la frode si concretizza in un abuso del meccanismo di esenzione collegato all'Iva intracomunitaria: vengono difatti poste in essere una serie di transazioni fittizie, tra

società create appositamente a questo scopo, aventi ad oggetto beni facilmente trasportabili e di elevato valore. Per mezzo di tali operazioni poste in essere, gli operatori coinvolti ottengono in ultima battuta un credito d'imposta non spettante.

Il principio che sta alla base di tale meccanismo è quindi quello di far circolare il maggior numero di volte i beni in oggetto, sottraendo l'Iva ad ogni transazione. L'aspetto documentale, generalmente è corretto: ciò che manca è la reale operazione commerciale.

Lo schema di frode carosello solitamente viene posto in essere mediante la fatturazione di operazioni inesistenti, la cui nozione nel nostro ordinamento è rinvenibile nelle definizioni di cui l'articolo 1, comma 1, del D.Lgs. 74/2000 (Testo Unico in materia dei Reati Tributari), ove si prevede che per fatture o altri documenti relativi ad operazioni inesistenti si intendono tutti quei documenti, aventi rilievo probatorio in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte, che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, oppure che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

Siamo quindi davanti a operazioni che vengono poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte oppure con l'intento di riferirle a soggetti fittiziamente interposti che nel nostro caso è la società cartiera.

Come noto, le operazioni inesistenti poi possono suddividersi in due sottocategorie: operazioni oggettivamente inesistenti e soggettivamente inesistenti. Con riferimento alle prime, si tratta di operazioni che, pur se correttamente documentate nelle fatture o nei registri contabili, non sono mai state realizzate; le seconde invece, trattano di operazioni realmente avvenute ma non tra le parti indicate in fattura.

### **MECCANISMO DI REALIZZAZIONE DELLE FRODI CAROSELLO**

La frode carosello è caratterizzata da uno schema tanto lineare quanto artificioso, che prevede una serie di operazioni che si interpongono tra i classici cedente e cessionario di una operazione lineare.

Il meccanismo viene innescato dalla prima vendita che avviene tra un operatore comunitario (denominato "*Conduit Company*") ad un operatore italiano (denominato "*Missing Traders*" o "*Società cartiera*") senza l'applicazione dell'Iva, in ottemperanza a quanto previsto

dall'articolo 41 del D.L. 331/93, in quanto trattasi di scambio intracomunitario; verrà quindi richiesto dal cedente nello stato estero di residenza il rimborso per l'Iva pagata fino a quel punto della catena produttiva del bene.

Da qua ha inizio il comportamento fraudolento della società cartiera, difatti, la normativa Iva relativa agli acquisti intracomunitari prevede che l'Iva venga assolta da chi acquista, nel paese di destinazione del bene, quindi nel nostro caso l'Italia. Preme sottolineare che nella quasi totalità dei casi tale acquisto è fittizio, in quanto la società cartiera non entra in possesso dei beni acquistati, ma procede al pagamento e alla successiva rivendita dei beni quasi in maniera simultanea.

Nello schema della frode, la società cartiera dà il via alle cessioni che si susseguiranno in maniera rapida e sfuggente agli occhi del fisco, vendendo sottocosto il bene alla società *buffer* (denominata anche "Società filtro"). Per esempio: l'acquisto intracomunitario avviene per un importo pari a 1.000 euro, senza applicazione dell'Iva e che tale bene sia poi rivenduto a 900 euro, con l'applicazione dell'Iva al 22%, la quale però non verrà mai versata all'Erario; è sotto gli occhi di tutti che questa operazione è totalmente antieconomica e priva di senso in quanto il cedente, cioè la società cartiera dovrebbe vendere ad un prezzo nettamente inferiore a quello di acquisto, perdendo ogni forma di guadagno.

Un ulteriore profilo problematico, da aggiungere necessariamente all'analisi è la conseguenza di quanto appena analizzato: beni di alto valore venduti a prezzi molto bassi, saranno molto più appetibili sul mercato ma provocheranno di contro una distorsione importante tra gli operatori economici che popolano i settori colpiti.

I beni circolano quindi nel mercato italiano, passando più e più volte dalle società *buffer* le quali acquistano e rivendono secondo la normativa Iva, risultando quindi in regola dal punto di vista fiscale in quanto assolveranno tutti gli obblighi previsti, come versamenti dell'imposta a debito e presentazione delle dichiarazioni.

Tale figura all'interno del carousel ha la funzione di schermare lo schema dell'artificio, difatti non è raro incorrere in circostanze fraudolente in cui sono coinvolte un elevato numero di società filtro, che non di rado sono addirittura allo scuro di quanto sta accadendo ai danni delle tasche dello Stato e più in generale della Comunità Europea.

L'ultima figura caratteristica della frode carosello è quella del “*broker*”, il quale acquista dalla società filtro con applicazione dell'Iva, la quale potrà poi essere recuperata con la richiesta di rimborso.

Nel susseguirsi delle cessioni, la società cartiera scompare senza pagare l'IVA all'Erario, che si è generata nel momento in cui è avvenuta la cessione dei beni alla società filtro, precedentemente acquistati dalla società estera.

Il carosello conclude quindi il suo giro con la riesportazione del bene, posta in essere dal *broker*, che avverrà senza l'addebito dell'IVA sulle merci esportate in uno stato membro diverso dall'Italia.

#### Particolari forme di frodi carosello

1. Carosello chiuso: è previsto il ricircolo delle merci all'interno dei partecipanti a tale schema di frode. La *conduit company*, residente in uno stato UE diverso da tutti gli altri operatori, fattura senza IVA alla *Missing Trade*. Questa, poi, cede, non di rado fittiziamente, le merci al buffer, emettendo la fattura ma omettendo il versamento dell'IVA all'Erario. La società filtro, a sua volta, fattura al *broker* regolarizzando la propria posizione col fisco. Da ultimo, il *broker* cede i beni oggetto della frode alla *conduit company*, senza applicazione dell'IVA in quanto cessione intracomunitaria e provvederà altresì alla richiesta di rimborso dell'Iva a credito pagata al momento dell'acquisto.
2. Carosello aperto: in questo caso è previsto il coinvolgimento di altri operatori nazionali, sovente, ignari della frode. Tale secondo modello di frode è certamente più complesso rendendo sempre più difficoltoso identificare da parte dell'amministrazione finanziaria il comportamento fraudolento dei contribuenti coinvolti. La *conduit company* fattura senza IVA alla società cartiera; questa, cede anche fittiziamente, le merci alla società filtro, emettendo la fattura ma omettendo il versamento dell'IVA dovuta a seguito della cessione. A sua volta, quest'ultima fatturerà al *broker* regolarizzando la propria posizione col fisco, e da ultimo, il *broker* vende ad un operatore nazionale, emettendo regolare fattura e versando la differenza tra IVA a credito e IVA a debito. Differentemente dal caso di cui sub 1), l'operatore nazionale non provvede alla rivendita alla *conduit company*, ma rivende ad altri operatori del mercato. Così facendo, essendo quasi impossibile ricostruire lo schema e risalire alla società cartiera, la frode rischia di passare quasi inosservata agli occhi del fisco.

## IL VANTAGGIO OTTENUTO DALLA FRODE CAROSELLO

Il vantaggio della frode si realizza, in definitiva, attraverso un fittizio diritto a detrarre l'IVA sugli acquisti attraverso l'indebito uso del meccanismo di detrazione dell'Iva negli acquisti intracomunitari, con l'ulteriore possibilità, in aggiunta, di abbattere il reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

L'altro vantaggio ottenuto per mezzo della frode è la possibilità della riduzione della base imponibile ai fini delle imposte dirette. È stato evidenziato dalla giurisprudenza della Suprema Corte, e dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate, che l'indeducibilità dei costi opera solo nel caso in cui vi sia stato un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento dell'attività delittuosa (cfr. Circ. AE 3/8/2012 n. 32/E). Mentre nel caso in cui i costi e i servizi, sempreché documentati da fatture, non siano stati utilizzati per il compimento di alcun atto fraudolento, e purché siano in ogni caso rispettate tutte le condizioni di base per la deduzione (previa imputazione a conto economico, inerenza e competenza, certezza e determinatezza dei componenti negativi ex articolo 109 DPR 917/86), allora potrà esserci la deduzione dei costi anche nel caso in cui il cessionario fosse consapevole della frode.

Tale principio è stato di recente ribadito dalla giurisprudenza di legittimità (Cassazione 29/8/2022 n. 25474) che ha esaminato il caso di una "frode carousel" avente la finalità, con il coinvolgimento di diverse società, di trarre vantaggio da indebite detrazioni dell'Iva, mediante l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

Nel caso esaminato, la Corte di Cassazione distingue, opportunamente, il regime della detraibilità IVA da quello relativo alla deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette. In merito al primo, richiamando la propria consolidata giurisprudenza, ribadisce il principio secondo cui, ai fini delle detraibilità dell'IVA, è pur sempre necessario che il contribuente provi di non aver partecipato consapevolmente ad un'operazione fraudolenta. In tema di imposte sui redditi, invece, richiamando l'articolo 14, comma 4-bis, L. 537/93, come riformulato dall'articolo 8, comma 1, DL 16/2012, afferma che l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, non utilizzati direttamente per commettere il reato, anche nel caso in cui sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni. Ciò a condizione che i suddetti costi (fatturati), secondo le norme del Tuir, non siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità.

## RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA E PENALE PER I PARTECIPANTI

Gli operatori che, consapevolmente o meno, entrano a far parte dello schema attuativo delle frodi carosello, dovranno rispondere di illeciti sia amministrativi che penali.

Analizzando dapprima l'ambito amministrativo, dobbiamo distinguere le responsabilità che ricadono sul cedente e sul cessionario:

- il cedente, cioè la società cartiera, sottostà al principio di cartolarità, previsto dall'articolo 21, comma 5, del D.P.R. 633/72; tale principio sancisce che chi emette una fattura in cui vi è l'indicazione dell'IVA, è obbligato al versamento dell'imposta incassata.

Nel caso in esame, quindi, nel momento in cui avviene la vendita dalla società cartiera alla società filtro, nasce l'obbligazione tributaria per il versamento dell'IVA sul prezzo pagato.

- sul cessionario ricade, invece, la responsabilità per le fattispecie di indebita detrazione, indebita compensazione IVA e dichiarazione infedele.

Ai sensi dell'articolo 6 del D.Lgs. 471/97, l'indebita detrazione si verifica nel caso in cui il contribuente abbatta illecitamente il proprio debito IVA nei confronti dell'Erario con l'imposta a credito. Tale infrazione non si genera però nel caso in cui, il cessionario riesca a dimostrare la propria estraneità al contesto di frode e quindi la buona fede nella detrazione dell'IVA in oggetto (Cassazione 20587/2019). Preme inoltre sottolineare che l'orientamento giurisprudenziale concorda sulla possibilità di dedurre il costo ai fini delle imposte sul reddito, sempreché si tratti di costi inerenti all'attività svolta.

Per il cessionario, che ha indebitamente detratto l'IVA e dedotto il costo ai fini delle imposte sui redditi, si configura:

- la fattispecie dell'infedele dichiarazione, sanzionata dall'articolo 1, D.Lgs. 471/97, per le imposte dirette, e dall'articolo 5, D.Lgs. 471/92 per l'IVA (penalmente rilevante ai sensi dell'articolo 4, D.lgs. 74/2000), che si realizza al momento della presentazione delle dichiarazioni annuali relative all'IVA e alle imposte sui redditi (Cassazione 23810/2019);

- l'eventuale fattispecie di indebita compensazione di crediti inesistenti, sanzionata dall'articolo 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997 (penalmente rilevante ai sensi dell'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000). Essa si realizza al momento di presentazione dell'ultimo F24 dell'anno in esame, in quanto è proprio in tale frangente che la condotta fraudolenta del contribuente emerge con il mancato versamento dell'importo, compensato con un credito non spettante (Cassazione n. 4958/2018).

Nella fattispecie oggetto di esame, riferendoci alla società filtro, è necessario distinguere i casi in cui il soggetto acquirente è consapevole del carattere fraudolento dell'operazione, dai casi in cui non sa di essere coinvolto nello schema, visto l'alto numero di operazioni in cui il bene è oggetto di scambio.

A tal proposito è bene richiamare altresì l'articolo 60-*bis* del D.P.R. 633/72, norma discussa dalla dottrina, di cui è evidente la ratio che tende a “colpevolizzare” l'acquirente che acquista particolari categorie di beni, indicati dal decreto ministeriale, corrispondendo un prezzo inferiore al suo valore normale; difatti, vista la natura di operatore economico dell'acquirente, si presuppone una certa sensibilità ai prezzi che vengono applicati a determinate materie prime o beni. In tale circostanza, la norma sancisce che nelle ipotesi in cui il cedente non assolva il proprio obbligo di versamento dell'imposta, sia obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta anche il cessionario.

Tale previsione però mette in discussione il principio di neutralità dell'IVA e quindi il collegato diritto alla detrazione in capo al cessionario, venendo così a mancare uno dei principi cardine del meccanismo di funzionamento dell'imposta comunitaria. Ricordiamo, tuttavia, che, ai fini del disconoscimento di tale detrazione, è necessario che venga comprovata l'effettiva partecipazione alla frode da parte dell'acquirente e quindi la piena consapevolezza di porre in essere un'operazione illecita. Solo ed esclusivamente in questa circostanza il diritto alla detrazione potrà essere negato.

Differente è il caso in cui l'operatore economico dimostri di aver agito in buona fede, motivando in maniera dettagliata il motivo secondo il quale il prezzo di acquisto del bene risultava inferiore a quello normale.

Anche la Corte di giustizia ha confermato il medesimo orientamento, evidenziando una quasi totale mancanza di responsabilità in capo al soggetto estraneo alla frode (Corte di

giustizia, 12/1/2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03); inoltre, più di recente, si è espressa confermando l'esclusione della responsabilità del cessionario nel caso in cui, pur prendendo parte allo schema della frode, ha mantenuto un comportamento di diligenza operativa, coniugato alla buona fede, verificando per quanto possibile le circostanze in cui la cessione è avvenuta (Corte di giustizia, 27/9/2007, causa C-409/04).

Con riferimento invece al piano penale, il primo aspetto ha ad oggetto l'emissione da parte delle *Missing Traders* di fatture per operazioni inesistenti, fattispecie prevista e punita dall'articolo 8 del D.Lgs. n. 74/2000.

Con riferimento, poi, al delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, la suprema corte (Cassazione 36394/2011) sottolinea come il reato in oggetto si integri a prescindere dall'effettiva utilizzazione delle stesse da parte del cessionario, configurando pericolo in senso astratto, per la cui integrazione è sufficiente il compimento dell'atto. Inoltre, è richiesto, dal punto di vista soggettivo, il dolo specifico, che consiste nella finalità di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o l'IVA oppure un indebito rimborso o il riconoscimento di un credito d'imposta inesistente. Per tale fattispecie, è prevista la reclusione da quattro a otto anni, oppure da un anno e sei mesi a sei anni, nel caso in cui l'ammontare delle fatture per le operazioni inesistenti sia inferiore a 100.000 euro.

Con riguardo, invece, al delitto di utilizzo delle fatture per operazioni inesistenti in dichiarazione, sempre per la suprema Corte, è richiesta la sussistenza del dolo specifico, essendo necessaria a tal fine la volontà di utilizzo delle fatture per operazioni inesistenti per evadere le imposte.

Anche in questo caso è prevista la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni per chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2 del D.Lgs. n. 74/2000).

Sempre in capo alla *Missing Trader* può configurarsi il reato di omessa dichiarazione (rilevante penalmente ai sensi dell'articolo 5, D.Lgs. 74/2000). In tale caso chi, col fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto non presenta, sebbene sia obbligato, le dichiarazioni annuali, è punito con la reclusione da due a cinque anni qualora l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a 50.000 euro.

In caso di omesso versamento IVA, inoltre, l'articolo 10-ter del D.Lgs. 74/2000 prevede la reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, qualora l'ammontare dell'IVA sia superiore a 250.000 euro.

Da ultimo si ricorda che per coloro che effettuano un'indebita compensazione utilizzando crediti non spettanti per un importo superiore a 50.000 euro annui, si prevede la reclusione da sei mesi a due anni.

La pena, invece, in caso di uso di crediti inesistenti per un importo superiore a 50.000 euro annui, consiste nella reclusione da un anno a sei mesi a sei anni (articoli 10-ter e 10-quater, D.Lgs. 74/2000).

Ulteriore profilo di responsabilità penale può infine verificarsi anche in capo al professionista che assiste i soggetti coinvolti nella frode carosello. A tal riguardo la Suprema Corte, con la sentenza 156/2022, ha stabilito la responsabilità concorrente del commercialista che, consapevole dell'attività illecita dei propri clienti, consente di indicare nelle dichiarazioni annuali numerosi elementi passivi fittizi avvalendosi di documenti relativi ad operazioni oggettivamente inesistenti. Il commercialista, per evitare la responsabilità penale, deve necessariamente presentare le fatture in questione all'Agenzia delle Entrate e segnalare anche alla Guardia di Finanza gli eventuali prelievi in contanti.

Altro aspetto che attiene alla responsabilità penale riguarda il momento di commissione del delitto di associazione per delinquere, come sanzionato dall'articolo 416 c.p.. Su tale punto la Suprema Corte (Cassazione 11/7/2023, n. 19609) in riferimento alla responsabilità dei partecipanti ad una frode carosello, ha stabilito che *“il soggetto partecipe di un'associazione per delinquere risponde dei reati strumentali, e cioè di quelli che sono strumento di attuazione del programma criminoso, pur se non abbia concorso alla loro commissione, in ragione dell'adesione alla realizzazione dello scopo criminoso che richiede una comune predisposizione di mezzi ed implica la consapevolezza in ciascuno degli associati di concorrere a detta predisposizione”*.

Ciò vuol dire che il contributo in qualsiasi modo offerto a una società “cartiera”, che abbia quale scopo la realizzazione di una frode carosello, comporta sempre, da parte dei soggetti

agenti, la consapevolezza dell'apporto recato a coloro che sono tenuti a osservare gli adempimenti fiscali o a non alterare la veridicità delle operazioni fiscalmente rilevanti.

L'esplicita manifestazione di una volontà associativa non è, dunque, necessaria per la costituzione del sodalizio, potendo la consapevolezza dell'associato essere provata attraverso comportamenti significativi che si concretino in una attiva e stabile partecipazione. La responsabilità concorsuale del soggetto partecipe viene dunque accertata in funzione del contributo causale arrecato e in assenza del quale il reato non sarebbe ipotizzabile.

La Cassazione 11/7/2023 n. 19609 aveva ad oggetto l'individuazione sul territorio nazionale di una associazione a delinquere finalizzata all'evasione in materia di IVA, realizzata mediante abuso della disciplina dei c.d. "esportatori abituali". Il disegno frodatario veniva realizzato tramite l'emissione di fittizie lettere di intenti da parte di società di "innesco" a favore di società cartiere che attestavano, falsamente, di poter operare con la qualifica di "esportatore abituale".

Ed è proprio in tale particolare contesto che la Suprema Corte ha precisato che il contributo, in qualsiasi modo offerto nel corso della vita di una società "cartiera" volta alla realizzazione di frodi carosello, comporta, da parte dell'agente, la consapevolezza - anche se delineata nelle linee essenziali e cronologicamente determinate in relazione agli anni di imposta rispetto ai quali le frodi sono realizzate - dell'apporto recato a coloro che sono tenuti a osservare gli adempimento fiscali o a non alterare la veridicità delle operazioni fiscalmente rilevanti, rappresentando l'omessa dichiarazione e la frode fiscale lo sviluppo ampiamente prevedibile del meccanismo fraudolento creato e supportato in funzione dell'esistenza stessa della struttura associativa.

Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, *"l'associazione sussiste per il solo fatto dell'esistenza di un permanente vincolo associativo a fini criminosi, indipendentemente dalla effettiva commissione dei reati a cui è finalizzata; ne consegue che mentre la responsabilità per i reati-fine richiede la prova che l'associato abbia materialmente o moralmente dato un obiettivo contributo alla realizzazione degli stessi, al contrario per i reati strumentali, connaturati alla esistenza stessa dell'associazione in quanto "mezzi" per l'attuazione del programma criminoso cui è finalizzato il vincolo associativo, la responsabilità degli associati prescinde dalla effettiva partecipazione materiali agli stessi ma si basa sulla*

*affectio societatis, e cioè sulla adesione alla realizzazione del comune scopo criminoso che richiede una predisposizione comune di mezzi necessari per l'attuazione del programma, e postula quindi la consapevolezza da parte di ciascuno degli associati di concorrere alla predisposizione di tali mezzi”.*

Non si tratta, dunque, di responsabilità oggettiva, ma del singolo associato per fatto proprio, sorretto dalla coscienza e volontà di partecipare alla commissione del c.d. reato.

In conclusione, non è necessaria, per la costituzione del sodalizio, la esplicita manifestazione di una volontà associativa, potendo la consapevolezza dell'associato essere provata attraverso comportamenti significativi che si concretino in una attiva e stabile partecipazione. Inoltre, è possibile dedurre la prova dell'esistenza del sodalizio criminoso dalla commissione dei delitti rientranti nel programma comune e dalle loro modalità esecutive, posto che attraverso essi si manifesta in concreto l'operatività dell'associazione medesima.

### **ONERE PROBATORIO**

Preme sottolineare, così come evidenziato anche dalla Suprema Corte di Cassazione con l'ordinanza 14876/2020, che la sussistenza della frode fiscale deve essere adeguatamente dimostrata e documentata dagli organi di controllo e dai verificatori, fornendo la prova dell'accordo posto in essere con intenzione fraudolenta, al fine di ottenere gli indebiti vantaggi fiscali di cui si è appena discusso; ricordiamo, inoltre, che ricade sull'ufficio impositore dimostrare l'eventuale coinvolgimento del cessionario e la consapevolezza dello stesso di essere parte attiva del “carosello”.

Dovrà quindi essere dimostrato, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente e dell'operazione posta in essere.

Assolto detto onere, graverà, poi, sul contribuente la prova contraria, ci riferiamo quindi alla dimostrazione di aver operato con la massima diligenza esigibile da un operatore accorto e diligente, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto; in tali circostanze non rileveranno né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (si vedano a

tal le sentenze di Cassazione n. 6858/2019; n. 16437/2015 e l'ordinanza della Cassazione n. 26453/2018).

La Corte di Cassazione, nella pronuncia n. 3144/2022, peraltro resa sotto forma di ordinanza, a conferma di un orientamento ormai consolidato, conferma la regola probatoria sopra enunciata per quanto attiene al tema della dimostrazione della eventuale partecipazione consapevole del contribuente alla frode carousel.

Nel caso esaminato dalla Corte si contestava la consapevole partecipazione del contribuente ad una frode Iva intracomunitaria diretta a favorire – secondo il Fisco - la formazione di un ingente credito IVA mediante l'interposizione della società cartiera “*Missing Traders*” XY. Detta società non aveva presentato né le dichiarazioni IVA né quelle per le imposte dirette per più di tre anni, ed aveva emesso fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, applicando prezzi di molto inferiori a quelli operati da altri soggetti regolari sul mercato. Nell'esaminare la fattispecie, la Corte di Cassazione richiama preliminarmente il consolidato principio secondo cui in tema di IVA, l'amministrazione finanziaria, nel caso in cui contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carousel, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente. Ove l'amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di aver adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.

Ciò premesso, i Giudici rilevano come nell'esame della fattispecie il giudice a quo si sia attenuto ai suddetti principi avendo rilevato l'insussistenza di indizi idonei a dimostrare la connivenza del legale rappresentante della contribuente nella realizzazione del disegno frodatario, valorizzando in questa prospettiva la regolarità dei prezzi di vendita, che risultavano conformi a quelli di mercato e l'assenza di specifiche prove di segno contrario da parte dell'Ufficio. Veniva inoltre osservato come la mancanza di magazzini e di strutture

e spazi adeguati della venditrice potessero costituire elementi non conosciuti dalla contribuente, trattandosi di vendite *on-line*, sicché era da ritenere sussistente l'esimente della buona fede, tenuto anche conto degli elementi emersi nel giudizio penale.

In altri termini, secondo la sentenza, non erano emersi a carico della contribuente elementi probatori tali di dimostrare la connivenza della stessa nella realizzazione del disegno frodatario né la consapevolezza di porre in essere con i propri acquisti operazioni soggettivamente inesistenti. In particolare, era emerso che i rapporti intrattenuti con la società cedente erano regolari ed i prezzi di vendita praticati del tutto conformi a quelli di mercato, se non addirittura maggiori, come dimostrato dalla perizia giurata redatta in sede penale.

Pertanto – secondo i Giudici – l'Ufficio, nel caso esaminato, non era stato in grado di provare, nemmeno con argomentazioni presuntive, che il contribuente, al momento dell'acquisto dei beni (da cui erano scaturite le fatture in contestazione) - avendo operato sul mercato con onestà e con un comportamento mediamente diligentemente – potesse disporre di elementi sufficienti per comprendere che il soggetto formalmente cedente il bene aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode (Cass. n. 5873/2019; Cass. n. 21953/2007; Cass. n. 27566/2018; Cass. n. 9108/2012).

Quindi, solo nel caso in cui l'amministrazione assolva all'onere probatorio posto a suo carico, spetterà poi al contribuente dimostrare di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (v., da ultimo, Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 27566 del 30/10/2018).

La Corte di Cassazione, nella sentenza in commento, sembra applicare pienamente la regola probatoria in tema di operazioni soggettivamente inesistenti, stabilendo che anche nell'ambito di frodi carosello, il contribuente (in buona fede) inconsapevole di partecipare ad un disegno frodatario (sviluppato da soggetti terzi) possa comunque beneficiare della detrazione dell'Iva nel rispetto dei principi comunitari di neutralità e proporzionalità.

## CONCLUSIONI

Occorre da ultimo ricordare come le “frodi carosello” vengano perpetrate soprattutto nei settori economici caratterizzati da merci ad alto costo unitario facilmente trasportabili come i prodotti dell'alta tecnologia (televisioni, computer, componenti informatici e telefoni cellulari), pur rinvenendosi spesso anche nel settore del commercio di autovetture, di carni fresche ed animali vivi.

Esse, come sopra visto, costituiscono un fenomeno fraudolento che si concretizza nella reiterata emissione di fatture per operazioni inesistenti da parte di società aventi sedi negli Stati membri dell'Unione Europea, volto alla creazione di un fittizio diritto alla detrazione dell'IVA o al rimborso o compensazione del credito IVA nascente dal tipico meccanismo di tassazione delle cessioni intracomunitarie di beni, le quali risultano imponibili solo nel Paese di destinazione.

La frode carosello, pertanto, è realizzata tramite la sistematica emissione di fatture per operazioni inesistenti da parte di società cartiere (o “*Missing Traders*”) le quali ricevono la fattura dal fornitore comunitario ma non provvedono né all'integrazione della medesima, né alla duplice annotazione nei registri IVA, come sarebbe richiesto dall'articolo 47 del DL 331/93. Di regola, questa società, che assume un ruolo chiave nell'operazione truffaldina, omette anche di presentare le dichiarazioni IVA e quelle relative alle imposte sui redditi e, dopo un breve lasso di tempo, avendo cura di eliminare le tracce dell'illecito (denunciando, ad esempio, il furto o la distruzione fortuita delle scritture contabili), viene posta in liquidazione.

Lo schema fraudolento è portato poi avanti dalla “società filtro”, la quale, dopo aver acquistato le merci dalla cartiera, le rivende immediatamente emettendo una regolare fattura, creando in tal modo una sorta di filtro diretto ad ostacolare l'individuazione del destinatario finale delle cessioni intracomunitarie.

In tale contesto truffaldino si comprende quindi assai bene l'esigenza, per le autorità fiscali degli Stati dell'Unione, di porre in essere tutte quelle azioni di contrasto volte ad impedire la detrazione dell'Iva da parte di quelle società residenti che, nel contesto di ben organizzati caroselli fiscali, acquistano beni da un fornitore identificato ai fini Iva in un altro Paese

membro, attraverso operazioni formalmente fatturate da una “cartiera”, la quale emette dunque fatture per operazioni soggettivamente inesistenti (Cfr. Cassazione n. 4750/2010).

## Le prossime scadenze



30 novembre 2024

### **DICHIARAZIONE DEI REDDITI (PROROGA AL 16.01.2025)**

Termine entro cui versare la 2<sup>a</sup> rata di acconto delle imposte dovute (Irpef/Ires/Irap/Ivie/Ivafe) relativamente all'anno 2024.

### **CEDOLARE SECCA (PROROGA AL 16.01.2025)**

Termine entro cui versare la 2<sup>a</sup> o unica rata di acconto dell'imposta sostitutiva dovuta per il 2024, per i contribuenti che hanno optato per la cedolare secca.

### **INVIO LIPE**

Termine di invio della comunicazione dati delle liquidazioni periodiche Iva relative al terzo trimestre 2024.

### **RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI**

Termine per versare in unica soluzione o la 1<sup>a</sup> rata, dell'imposta sostitutiva in relazione alla rideterminazione dei valori di acquisto di terreni e partecipazioni posseduti al 1.01.2024.

### **IMPOSTA DI BOLLO**

Termine di versamento dell'imposta di bollo del primo, secondo e terzo trimestre 2024.

### **QUADRO RS**

Termine per i contribuenti forfetari per regolarizzare, tramite la presentazione della dichiarazione integrativa, la mancata o incompleta indicazione di dati nel quadro RS del modello Redditi 2022 (periodo d'imposta 2021).

---

#### **ROTTAMAZIONE-QUATER**

Termine di versamento della sesta rata della rottamazione-quater.

---

#### **INPS – CONTRIBUTI ARTIGIANI E COMMERCianti**

Termine per versare la seconda rata di contribuzione 2024 che eccede il minimo.

---

#### **INPS – CONTRIBUTI GESTIONE SEPARATA**

Termine per versare il secondo acconto dei contributi per i contribuenti iscritti alla gestione separata.

---

1° dicembre 2024

#### **SOSPENSIONE COMUNICAZIONI**

Il D. Lgs. 1/2024 (art. 10) ha previsto la sospensione, dal 1.08 al 31.08 e **dal 1.12 al 31.12**, dell'invio di alcune tipologie di atti elaborati o emessi dall'Agenzia delle Entrate.

---

12 dicembre 2024

#### **CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE**

I soggetti che hanno validamente presentato la dichiarazione dei redditi entro il termine del 31.10.2024 possono aderire al predetto concordato preventivo biennale entro il 12.12.2024 mediante la presentazione della dichiarazione integrativa.

---

16 dicembre 2024

#### **IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e versare l'eventuale imposta a debito.

---

#### **VERSAMENTO RITENUTE**

Termine ultimo per il versamento delle ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

---

#### **REDDITI 2024**

---

Termine entro il quale i contribuenti che hanno scelto di rateizzare le imposte e i contributi dovuti devono versare, entro oggi, la relativa rata, con gli interessi.

---

#### **RITENUTE CONDOMINIO**

Termine per versare le ritenute operate dai condomini in qualità di sostituti d'imposta sui corrispettivi dovuti all'appaltatore, qualora l'ammontare delle ritenute operate mensilmente sia inferiore a € 500.

---