

n. 17/2019 del 6 novembre 2019

L'Agenzia ha il potere di riclassificare le poste di bilancio - Il rientro in Italia nel 2018 preclude il regime agevolato più favorevole - Fusioni, eccedenze di Rol alla prova del riporto - Fotovoltaico, la definizione richiede la rinuncia alla lite - La rivalutazione di quote e terreni con sostitutiva all'11% - Compensazioni indebite, prova in F24

Sommario

1. L'Agenzia ha il potere di riclassificare le poste di bilancio
2. Il rientro in Italia nel 2018 preclude il regime agevolato più favorevole
3. Fusioni, eccedenze di Rol alla prova del riporto
4. Fotovoltaico, la definizione richiede la rinuncia alla lite
5. La rivalutazione di quote e terreni con sostitutiva all'11%
6. Compensazioni indebite, prova in F24

1. L'Agenzia ha il potere di riclassificare le poste di bilancio

Va riconosciuto all'agenzia delle Entrate il potere di riclassificazione delle poste del bilancio, contestandone i criteri di compilazione in presenza di determinati presupposti al fine di far emergere o meno la sussistenza di un credito tributario e del correlato diritto al rimborso. Questo il principio che emerge dalla sentenza pronunciata della Ctr Lombardia n. 4267/2019, depositata il 29 ottobre 2019.

L'annosa questione decisa dalla Commissione tributaria regionale per la Lombardia dopo il «cassa e rinvia» da parte della Suprema Corte di cassazione è particolarmente importante, a parere di chi scrive, in quanto afferisce la facoltà dell'amministrazione finanziaria di intaccare le poste del bilancio redatto dalle imprese secondo i principi del codice civile.

In particolare la vicenda esaminata sia dai giudici di merito che di legittimità concerneva un avviso di accertamento con il quale l'ufficio recuperava un rimborso Iva ritenendo la

ricorrente (società immobiliare) non operativa ai sensi dell'articolo 30 della legge 724/1994.

L'accertamento traeva origine dalle risultanze di un Pvc della Gdf in cui veniva accertata la non operatività della società che, pur avendo ad oggetto l'acquisto, la vendita, la permuta e le valorizzazione di beni immobili, aveva svolto esclusivamente attività di locazione dell'unico immobile di cui era proprietaria, acquistato dopo alcuni giorni dalla sua costituzione in data e mai posto in vendita.

Tali risultanze istruttorie venivano recepite nell'avviso di accertamento de quo il quale veniva motivato sull'assunto che l'immobile non poteva figurare nell'attivo circolante del bilancio societario, bensì fra le immobilizzazioni materiali, per cui, atteso che l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi, delle rimanenze e dei proventi risultanti dal conto economico era inferiore alla somma degli importi che si ottenevano applicando 1 % del valore dei beni indicati nell'articolo 53, Tuir, il 4% del valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e il 15% del valore delle altre immobilizzazioni e, quindi, a norma dell'articolo 3 legge 662/1996, l'eccedenza di credito esposta dalla dichiarazione Iva non poteva essere ammessa a rimborso.

Tralasciando tutti gli altri motivi d'impugnazione che hanno caratterizzato il lungo iter processuale ci si sofferma su quello concernente la dedotta violazione , da parte dell'ufficio, consistita nell'aver riclassificato le voci del bilancio della società regolarmente approvato dalla assemblea dei soci; su tale aspetto i primi giudici avevano osservato che l'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994 non prevede la possibilità per l'amministrazione finanziaria di riclassificare le poste di bilancio da «Rimanenze» ad «Immobilizzazioni» e che, pertanto, la riclassificazione effettuata dall'ufficio sulle poste di bilancio d'esercizio, era stata effettuata in contrasto alla delibera assembleare ed alle risultanze delle scritture contabili regolarmente tenute, ciò in violazione dell'articolo 2423 e seguenti del codice civile.

La Ctr recepisce il principio di diritto enunciato dalla Corte di cassazione in fase di rinvio (Ordinanza n. 20122/2018) che in un due passaggi chiave della motivazione afferma come: a) «Gli amministratori della società, cui spetta di redigere il bilancio secondo le norme di cui agli artt. 2423-2426 cod. civ., non rivestono la qualità di pubblici ufficiali e tanto basta ad escludere che il bilancio -sia annoverabile fra gli atti che, ai sensi dell'art. 2700 cod civ., fanno piena prova, sino a querela di falso, della corrispondenza al vero delle attestazioni che vi sono contenute.

Al contrario, l'art. 2379 e.e. consente a chiunque vi abbia interesse di impugnare la delibera di approvazione del bilancio, entro tre anni dalla sua iscrizione, per ottenerne l'annullamento, chiedendo al giudice di valutare se il documento sia stato o meno redatto in conformità dei principi inderogabili di verità e chiarezza previsti dalla legge, senza alcuna necessità di esperire contestualmente querela incidentale di falso»... b) «...la possibilità per l'Agenzia delle entrate di rettificare il bilancio, contestando i criteri utilizzati dal contribuente nella sua redazione, al fine di far emergere la sussistenza di un credito tributario evaso o l'insussistenza di quello chiesto a rimborso, è del resto implicitamente prevista da tutte le norme antielusive che consentono all'Ufficio non solo di procedere ad ispezioni e verifiche sulle scritture contabili, ma anche, in presenza di determinati presupposti, di operare l'accertamento in via presuntiva...».

Recepiti i suddetti principi e perimetrato l'oggetto della decisione, la Ctr evidenzia come l'aspetto controverso non fosse la validità della delibera di approvazione, bensì la corrispondenza al vero delle risultanze del bilancio. In tal senso, chiosa il Collegio, «va riconosciuto all'Agenzia delle entrate il potere di riclassificazione delle poste del bilancio, contestandone i criteri di compilazione in presenza di determinati presupposti (quali quelli previsti dagli articoli 30 legge n. 724/94 e 3 comma 45 legge n. 662/68), al fine di far emergere o meno la sussistenza di un credito tributario e del correlato rimborso».

Nel caso di specie gli immobili in questione andavano quindi riclassificati come "immobilizzazioni materiali" secondo una corretta rappresentazione in bilancio, considerato che non erano stati compravenduti in tempi ragionevoli ma, per tutto il periodo considerato, rimasti sempre locati.

2. Il rientro in Italia nel 2018 preclude il regime agevolato più favorevole

Il lavoratore rientrato in Italia nel 2018 non può sfruttare dal periodo d'imposta 2020 il più favorevole (in termini di minore imposizione fiscale) regime degli impatriati, «in quanto per espressa disposizione normativa (articolo 5, comma 2, del DL 34/2019) ai soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia prima dell'anno d'imposta 2020, come il contribuente istante, continuano ad applicarsi le previsioni contenute nella versione dell'articolo 16 del DLgs 147/2015 antecedente alle modifiche operate» dal decreto crescita della scorsa primavera. Non può comunque precludere l'accesso al regime la circostanza che il lavoratore sia rientrato in Italia a seguito di assunzione da parte della società italiana titolare del 100% delle azioni della (non più operativa) società austriaca

presso la quale svolgeva la propria attività lavorativa dal 2015, in quanto la società italiana ha instaurato un nuovo rapporto di lavoro attribuendogli anche un diverso ruolo. Sono i due principi che emergono dalla risposta a interpello 904-1304/2019 rilasciata dalla Dre Lombardia ma non ancora resa pubblica.

In particolare, l'amministrazione finanziaria ha ritenuto che il lavoratore istante - avendo trasferito la residenza in Italia nel 2018 - non possa fruire, nemmeno a partire dall'anno di imposta 2020, dei nuovi e più favorevoli benefici previsti dall'articolo 16 del Dlgs 147/2015, come

modificato dall'articolo 5 del Dl 34/2019 (convertito, con modificazioni, dalla legge 58/2019, in vigore dal 30 giugno 2019). Ciò, in quanto per espressa disposizione normativa ai soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia prima dell'anno d'imposta 2020, come appunto il lavoratore istante, si continuano ad applicare le previsioni contenute nella versione dell'articolo 16

antecedente alle modifiche operate del Dl 34/2019, ossia, al verificarsi dei requisiti e delle condizioni previsti, alternativamente, dal comma 1 o dal comma 2 del medesimo articolo, i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50% a decorrere dal periodo di imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia e per i quattro periodi di imposta successivi.

Per quanto di interesse rispetto al caso esaminato, il comma 1 dell'articolo 16 nella versione antecedente le modifiche inserite dal Dl 34/2019 prevede che possono beneficiare dell'agevolazione fiscale i soggetti che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato in base all'articolo 2 del Tuir (Dpr 917/1986), ove ricorrono contemporaneamente le seguenti condizioni:

- › non essere stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento;
- › svolgere l'attività lavorativa presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- › prestare l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano;
- › rivestire ruoli direttivi ovvero essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

Con riferimento alla residenza fiscale, la circolare 17/E/2017 ha precisato che, atteso che per le persone fisiche il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, un soggetto che si sia trasferito in Italia dopo il 2 luglio (ovvero dopo il 1° luglio nel caso di anno bisestile) non possa essere considerato fiscalmente residente in Italia per quell'anno, in quanto i requisiti di radicamento della residenza saranno sempre verificati per un periodo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta.

Di conseguenza, il combinato disposto dell'applicazione delle norme sopra riportate ha condotto l'agenzia delle Entrate a ritenere che il nuovo, e più favorevole, regime fiscale per i lavoratori impatriati possa essere applicato soltanto a chi sia rientrato (o rientrerà) in Italia dopo il 2 luglio 2019, in quanto il primo periodo di applicazione dell'agevolazione sarà per questi soggetti il 2020.

Inoltre, sempre la stessa risposta a interpello ha chiarito che non è preclusiva la circostanza che l'interessato sia rientrato in Italia a seguito di assunzione da parte della società italiana titolare del 100% delle azioni della (non più operativa) società austriaca presso la quale svolgeva la propria attività lavorativa dal 2015, in quanto la società italiana ha instaurato con lo stesso un nuovo rapporto di lavoro attribuendogli altresì un diverso ruolo.

3. Fusioni, eccedenze di Rol alla prova del riporto

In caso di fusione societaria, l'articolo 172, comma 7, del Tuir disciplina la riportabilità delle eccedenze di interessi passivi indeducibili ma nulla dispone in materia di eccedenze di Rol. Nel silenzio della norma e in assenza di una pronuncia esplicita dell'agenzia delle Entrate, Assonime e la dottrina prevalente ritengono che le eccedenze di Rol dovrebbero essere liberamente riportabili in avanti da parte della società incorporante o risultante dalla fusione. Sul punto, sarebbe, ad ogni modo, opportuno un intervento chiarificatore dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 172, comma 7, del Tuir prevede che gli interessi passivi indeducibili delle società partecipanti alla fusione, oggetto di riporto in avanti in base all'articolo 96 del Tuir, sono soggetti a una doppia condizione per la trasferibilità in capo alla società incorporante o risultante dalla fusione, ovvero il superamento del cosiddetto test di vitalità e il rispetto del limite del patrimonio netto, quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di fusione ex articolo 2501-quater del Codice civile.

In effetti, la norma in questione, avente il fine di contrastare il commercio delle «bare fiscali», disciplina anche il riporto delle perdite fiscali pregresse e delle eccedenze di Ace, ma nulla dispone in materia di riporto delle eccedenze di Rol. Da tale silenzio normativo, dovrebbe derivare la conseguenza che le eccedenze di Rol siano da considerare liberamente riportabili in avanti da parte della società incorporante o risultante dalla fusione.

Tale tesi è stata sostenuta anche da Assonime che, nella propria circolare 46/2009, valorizza proprio la circostanza che la fattispecie di cui si tratta non risulta essere contrastata da alcuna disposizione antielusiva specifica. Pertanto, alle eccedenze di Rol, dovrebbe applicarsi il principio generale, contenuto nel comma 4 del predetto articolo 172 del Tuir, in base al quale la società incorporante o risultante dalla fusione subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate.

Per altro verso, deve essere segnalata la risposta dell'agenzia delle Entrate alla Diretta Map del 31 maggio 2012 (quesito n. 7). In tale circostanza, l'Agenzia, considerando che l'allora vigente articolo 172, comma 7, del Tuir non contemplava le eccedenze di Ace, finì per affermare che, in caso di fusione, «il trasferimento della quota eccedente di Ace non dovrebbe essere subordinato ad alcuna limitazione...diversamente da quanto accade invece per il riporto delle eccedenze di interessi passivi o di Rol ai sensi dell'articolo 96».

Tale inciso finale, in cui vengono assimilate le eccedenze di interessi passivi e le eccedenze di Rol, potrebbe indurre a far ritenere che, in base al pensiero ministeriale, queste ultime siano da assoggettare ai limiti di cui all'articolo 172, comma 7, del Tuir. Tale risposta non sembra, tuttavia, potersi considerare una presa di posizione dell'agenzia delle Entrate sul tema. Ciò, sia in considerazione dell'assenza di un iter argomentativo, sia del fatto che oggetto del quesito erano le eccedenze di Ace e non di Rol. Anche alla luce di quanto appena detto, sarebbe quindi auspicabile un intervento chiarificatore dell'amministrazione finanziaria volto a dirimere questa complessa vicenda.

4. Fotovoltaico, la definizione richiede la rinuncia alla lite

Tariffe agevolate. La via d'uscita al divieto di cumulo della Tremonti ambiente e Conto energia

Prosecuzione del contenzioso (con il rischio di perdere la tariffa incentivante) o restituzione integrale entro il 30 giugno di tutto il beneficio fiscale maturato, senza applicazione di sanzioni o interessi ma con rinuncia ai giudizi pendenti. È questo il bivio che l'articolo 36 del DL 124/2019 prospetta alle imprese che hanno fruito della «Tremonti

ambiente» (articolo 6, commi da 13 a 19, della legge 388/2000) cumulandola con gli incentivi alla produzione di energia elettrica da impianti fotovoltaici relativamente al III, IV e V Conto energia. Si tratta di una disposizione assai singolare: al comma 3 viene richiamato un «divieto di cumulo» - quello tra incentivi alla produzione di energia elettrica da impianti fotovoltaici e detassazione per investimenti ambientali realizzati dalle Pmi - che la norma sembra dare per scontato, nonostante sino ad oggi tale interpretazione abbia destato più di un problema giuridico. Ricordiamo che l'articolo 9 del Dm 19 febbraio 2007 prevedeva che le tariffe incentivanti «non sono applicabili all'elettricità prodotta da impianti fotovoltaici per la cui realizzazione siano o siano stati concessi incentivi pubblici di natura nazionale, regionale, locale o comunitaria in conto capitale e/o in conto interessi con capitalizzazione anticipata, eccedenti il 20% del costo dell'investimento».

Con una disposizione interpretativa, l'articolo 9 del decreto 5 luglio 2012 ha stabilito che la previsione va intesa «nel senso che il limite di cumulabilità ivi previsto si applica anche alla detassazione per investimenti» nota come «Tremonti-ambiente». Secondo il Gse i decreti ministeriali del III (Dn 6 agosto 2010), IV (Dm 5 maggio 2011) e V Conto energia (Dm 5 luglio 2012), non prevedendo esplicitamente la cumulabilità con l'agevolazione fiscale in esame, di fatto ne sanciscono il divieto integrale di cumulo con le tariffe incentivanti. Si tratta, quindi, di una interpretazione di un divieto non previsto per legge (ma solo da documenti informali, quali il comunicato Gse del 22 novembre 2017) e che non è stata accolta, ad esempio, dal Tar del Lazio (sentenze 6784 e 6785 pubblicate il 29 maggio scorso) e da diverse Commissioni tributarie (per un excursus dei momenti salienti di questa telenovela si rinvia al «Sole 24 Ore» del 26 agosto scorso). Forse per questo, l'articolo 36 del DL 124/2019 non prevede un obbligo alla restituzione dell'agevolazione fiscale fruita, ma, più semplicemente, una facoltà, precisando, al comma 6 (non presente nelle bozze circolate nei giorni precedenti alla definitiva approvazione) che «resta ferma la facoltà di agire in giudizio a tutela dei propri diritti per coloro che non ritengono di avvalersi della facoltà di cui al presente articolo».

Per chi vorrà, invece, aderire alla definizione, il mantenimento del diritto a beneficiare delle tariffe incentivanti è subordinato al pagamento di una somma determinata applicando alla variazione in diminuzione a suo tempo effettuata in dichiarazione e relativa alla detassazione ambientale l'aliquota d'imposta (Ires o Irpef) di tempo in tempo vigente. Entro il prossimo 30 giugno le imprese interessate, oltre al versamento, devono presentare una comunicazione di definizione (su modello che verrà predisposto dalle Entrate) indicando l'eventuale pendenza di giudizi e assumendo l'impegno a rinunciarvi. Nelle more del pagamento - ma dietro presentazione della comunicazione, che in tal caso andrebbe quindi anticipata - l'eventuale giudizio verrà sospeso dal giudice tributario. Se la

definizione non viene perfezionata con il versamento delle somme dovute, il giudice revoca la sospensione su istanza delle parti, altrimenti dispone l'estinzione del giudizio. Restano le perplessità sulle modalità con cui, negli anni, è stata gestita questa vicenda e sul recupero stimato dalla relazione tecnica al decreto legge (si veda «Il Sole 24 Ore» del 18 ottobre).

Le tappe della vicenda	1. Il divieto Il Dm 5 luglio 2012 estende alla Tremonti-ambiente la norma che ritiene inapplicabili le tariffe incentivanti all'elettricità prodotta da impianti per la cui realizzazione siano o siano stati concessi incentivi pubblici in conto capitale eccedenti il 20% del costo dell'investimento 2. Il Gse Il Gse, con comunicato del 22 novembre 2017, ha affermato che chi ha fruito del III, IV e V Conto energia e della Tremonti-ambiente sugli impianti, deve restituire l'agevolazione entro il 22 novembre 2018, (prorogato al 31 dicembre 2019) 3. Il decreto scale Il DL 124/2019 consente alle imprese di rinunciare ai giudizi versando l'intera imposta corrispondente al vantaggio fruito entro il 30 giugno, senza sanzioni o interessi. Chi non definisce potrà proseguire il contenzioso
------------------------	--

5. La rivalutazione di quote e terreni con sostitutiva all'11%

Tassazione separata. Il valore della perizia asseverata deve essere noto al momento della vendita dell'area.

Verrà riaperto il termine per la rideterminazione del valore delle partecipazioni societarie e dei terreni agricoli ed edificabili con effetti in materia di redditi diversi; lo prevede il disegno di legge di Bilancio 2020. Ma le sorprese non mancano mai: infatti l'imposta sostitutiva è fissata sempre nella misura dell'11% anche per le partecipazioni non qualificate e per i terreni agricoli ed edificabili, per i quali beni lo scorso anno, era del 10 per cento.

Il nuovo termine per redigere la perizia e procedere all'asseverazione è stabilito al 30 giugno 2020 con riferimento al possesso e ai valori correnti al 1° gennaio 2020.

Si ricorda che per le partecipazioni societarie (escluse quelle delle società quotate), la procedura della rivalutazione può essere eseguita anche dopo la cessione purché questa avvenga dopo il 1° gennaio 2020. Infatti nei trasferimenti di quote o di azioni non è

necessario darne conto nell'atto di trasferimento. Al contrario per i terreni agricoli o edificabili le imposte sui trasferimenti e le imposte dirette sono dovute sul valore minimo risultante dalla perizia e quindi deve essere noto al momento del rogito di vendita. L'agenzia delle Entrate ha ribadito che nell'atto di trasferimento occorre riportare i dati della perizia.

La previsione di una sola misura di imposta sostitutiva all'11% toglie sostanzialmente la sola ragione di mantenere nell'articolo 67 del Tuir la distinzione fra partecipazioni qualificate e non qualificate, tenuto conto che per entrambe fin dal 2019 è a regime la tassazione della plusvalenza con l'aliquota di imposta sostitutiva del 26 per cento. Sotto il profilo dell'opportunità della rivalutazione delle quote occorre confrontare l'11% del valore complessivo lordo con il 26% della plusvalenza. Ne consegue che l'interesse alla rivalutazione generalmente sussiste in presenza di plusvalenze molto elevate in confronto al valore complessivo della partecipazione.

Per le aree edificabili, occorre ricordare che per la cessione di un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria (articolo 67, lettera b, del Tuir) è possibile determinare l'Irpef con la tassazione separata e che, in casi di redditività modesta, può fermarsi al 23% sulla plusvalenza; quindi il 11% sul valore lordo del terreno può essere superiore alla tassazione in dichiarazione.

Invece per i terreni compresi in un piano di lottizzazione, quindi in presenza di convenzione urbanistica sottoscritta, non è prevista la tassazione separata; tuttavia in questa ipotesi, qualora i terreni siano pervenuti a titolo gratuito si assume il valore che il terreno aveva alla data di inizio della lottizzazione e cioè alla firma della convenzione (articolo 68 del Tuir); quindi può essere un dato recente che non necessita di aggiornamento tramite perizia.

Si ricorda che questa procedura di rivalutazione è riservata a persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali i quali in caso di cessione di partecipazioni o terreni edificabili oppure acquistati da meno di cinque anni realizzerrebbero dei redditi diversi; la rivalutazione delle quote e terreni incide infatti soltanto in tale ambito e non anche relativamente ai redditi di capitale o di impresa.

6. Compensazioni indebite, prova in F24

Cassazione. In assenza del modello l'indebito utilizzo dei crediti non può essere dimostrato

Solo gli F24 provano il delitto di indebita compensazione. Sono irrilevanti, infatti, ai fini probatori, le scritture contabili o i dati indicati nella dichiarazione. Ad affermare questo principio è la Corte di cassazione, terza sezione penale, con la sentenza 44737 depositata ieri.

L'amministratore di una società veniva condannato per il reato di indebita compensazione (articolo 10 quater del decreto legislativo 74/2000) e la decisione veniva confermata anche in appello.

L'imputato ricorreva così in Cassazione lamentando, in estrema sintesi, un vizio di motivazione e prova del fatto costituente reato, atteso che non erano stati acquisiti i modelli F24 che avrebbero consentito di dimostrare l'indebita compensazione contestata.

I giudici di legittimità, in accoglimento del ricorso, hanno innanzitutto rilevato che la condotta del reato di cui all'articolo 10 quater, si caratterizza per il mancato versamento di somme dovute utilizzando in compensazione, in base all'articolo 17 del Dlgs 241/97, crediti non spettanti o inesistenti.

La norma ha infatti istituito il modello F24 per compensare i debiti con i propri crediti.

A tal fine - ha precisato la Cassazione - non è sufficiente a integrare il delitto un mancato versamento, poiché occorre che lo stesso risulti, a monte, formalmente "giustificato" da una operata compensazione tra somme dovute all'erario e crediti verso il contribuente, in realtà non spettanti o inesistenti.

La presentazione del modello F24, quindi, rappresenta proprio l'elemento che differenzia il reato dal mero omesso versamento, per il quale è invece sufficiente l'indicazione del debito in misura superiore alla soglia nella dichiarazione presentata.

In difetto del citato modello non può sussistere la compensazione e conseguentemente l'ipotesi delittuosa.

Nella sentenza è altresì precisato che la prova della realizzazione di tali indebite compensazioni non può essere ricavata dalle annotazioni sul libro giornale e dalle dichiarazioni Iva.

La decisione è particolarmente interessante poiché, in termini concreti, sembra escludere la sussistenza del reato in tutti i casi in cui la compensazione avviene senza l'utilizzo del modello F24. Si tratta della cosiddetta "compensazione verticale", ossia tra gli stessi tributi, frequente

soprattutto in materia di Iva. In tali casi, infatti, il debito è compensato automaticamente senza la necessità di presentare il citato modello di pagamento e ne è data evidenza solo nei registri contabili e nella relativa dichiarazione.

Peraltro, tali principi sembrano mitigare il rigoroso orientamento sul reato di indebita compensazione di crediti derivanti da dichiarazione omessa.

Più precisamente, la stessa terza sezione penale (si veda Cassazione 41229/2018 e 43627/2018), aveva ritenuto integrato il reato se il credito utilizzato derivava da una dichiarazione omessa, atteso che in assenza dell'indicazione in Unico non poteva essere utilizzato.

Alla luce dei principi ora affermati dalla Suprema Corte, quindi, è verosimile ritenere che il credito, derivante da dichiarazione omessa, utilizzato direttamente per lo stesso tributo, senza la presentazione del modello F24, non costituisca reato.