



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF168

INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 5

OGGETTO	DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE DELLE TRUFFE
RIFERIMENTI	RISPOSTA N. 331 DEL 7/08/2019; ART. 104 TUIR; ART. 23 DPR 633/72
CIRCOLARE DEL	25/09/2019

Sintesi: in un recente Interpello l'Agenzia delle Entrate ha affrontato il caso di una truffa commessa dal dipendente di una società di agenzia nei confronti della casa mandante. Di seguito si analizzano i tratti civilistici e fiscali dei casi in cui un'impresa risulti ad contabilizzato delle fatture oggettivamente false a causa del dolo di terzi.

Nella Risposta n. 331/2019 l'Agenzia delle Entrate ha analizzato gli aspetti fiscali relativi alle operazioni di seguito sinteticamente indicate:

- un dipendente (Tizio) di una società di agenzia (Beta) documentava false vendite a clienti della Alfa Srl (mandante), per conto della quale operava in qualità di agente
- di conseguenza Alfa Srl emetteva false fatture di vendita ai propri clienti negli **anni 2014 e 2015**
- Tizio si occupava di ritirare personalmente la merce dalla Alfa, per poi rivenderla illegalmente a terzi
- Alfa Srl, al momento dell'incasso dei crediti suddetti, si rendeva conto della loro inesistenza; in esito a ciò presentava, nel 2015, querela verso Tizio
- il Tribunale ha emesso una sentenza di condanna (divenuta irrevocabile) il 5/09/2017
- Alfa Srl ha tentato un'azione esecutiva mobiliare con esito negativo, preferendo non effettuare la procedura esecutiva immobiliare, considerata l'evidente antieconomicità della stessa.

EFFETTI CONTABILI E FISCALI

Sotto l'aspetto contabile l'Alfa Srl:

- ha contabilizzato **falsi ricavi e crediti inesistenti**
- ha versato **Iva non dovuta**
- ha incrementato la base imponibile IRAP e IRES e le connesse imposte dovute.

ASPETTO CONTABILE

Nel caso di specie la Alfa Srl ha acceso il **fondo rischi** nel 2014, in ragione della (allora) presunta truffa di Tizio, per un ammontare corrispondente all'ammontare originario dei ricavi fittizi.



OIC 31: il fondo per rischi rappresenta una passività, di natura determinata, qualificata come probabile; un evento è ritenuto "probabile" quanto il suo accadimento è ritenuto più verosimile del contrario (es.: 51%). Laddove la passività sia certa, ma indeterminata in relazione alla data del suo evidenziarsi o nell'ammontare, il cui esito dipende da eventi futuri, va apposto un Fondo per oneri. L'indicazione di tal fondi in bilancio richiede l'inserimento dell'apposita informativa in Nota integrativa.

Il fondo è stato utilizzato nel 2017, in seguito alla sopravvenuta irrevocabilità della sentenza di condanna emessa nei confronti dell'agente.



Contabilizzazione degli accantonamenti: l'OIC 12 dispone che "gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti prioritariamente nelle voci di costo di conto economico delle pertinenti classi (B, C o D), dovendo prevalere il criterio della classificazione "per natura" dei costi" e solo quando non è possibile operare detta classificazione si ricorre all'iscrizione nelle voci B12 e B13 del conto economico.

Errori rilevanti: dall'istanza risulta evidente che l'importo dell'**accantonamento** nei vari anni è risultato capiente rispetto all'ammontare riscontrato dal tribunale.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - Via G. A. Longhin n. 103 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 – Email: info@redazionefiscale.it

Ciò ha permesso, in relazione ai bilanci già presentati (dal 2014 in poi):

- ✓ al conto economico: di evitare di dichiarare un utile superiore a quello effettivamente realizzato
- ✓ allo stato patrimoniale: di contabilizzare un fondo rischi al passivo a fronte di crediti (inesistenti) all'attivo, con sostanziale equivalenza delle due voci.

Premesso che l'agenzia non affronta la questione, si ritiene che in tale situazione

- sia possibile non procedere a ridepositare i bilanci causa un errore rilevante connesso in bilancio
- potendosi limitare fornire le relative informazioni nella nota integrativa del bilancio nel quale la vicenda risulta esaurita (esercizio 2017 e, al limite, nell'esercizio 2018).

Tale aspetto risulta approfondito nell'esempio riportato oltre.

ASPETTI FISCALI

ASPETTI IVA

L'art. 26 c. 2 Dpr 633/72 consente l'emissione di una nota di variazione **senza limiti di tempo** "in conseguenza di dichiarazione di **nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili**".

Il caso della truffa rientra in tale casistica, considerato che il contratto viziato nella causa (dunque, oggetto alla procedura di ricognizione di nullità), al pari di quanto avviene nel caso dei furti.

N.B: presupposto sostanziale per l'emissione della nota di credito è il fatto che:

→ "alla luce di **elementi oggettivi**"

→ al momento dell'emissione delle fatture l'impresa "**non sapeva e non poteva ragionevolmente sapere che si trattasse di un furto o di una truffa**" (a tal fine l'agenzia richiama la Corte UE, sent. 31/05/2018, cause riunite C-660/16 e C-661/16, punti 49, 51 e dispositivo).



Una volta soddisfatti tali requisiti, va valutato il termine ultimo per l'emissione della nota di credito (che coincide con il termine ultimo per poter fruire della relativa detrazione da parte dell'emittente – CM 1/2018), distinguendo il caso in cui i relativi presupposti siano sorti ante 2017 o post 2017.

Nel caso di specie il presupposto va ricondotto al **momento in cui è diventata irrevocabile la sentenza** di truffa, cioè al 5/09/2017, dovendosi dunque applicare il regime introdotto dal DL 50/2017:

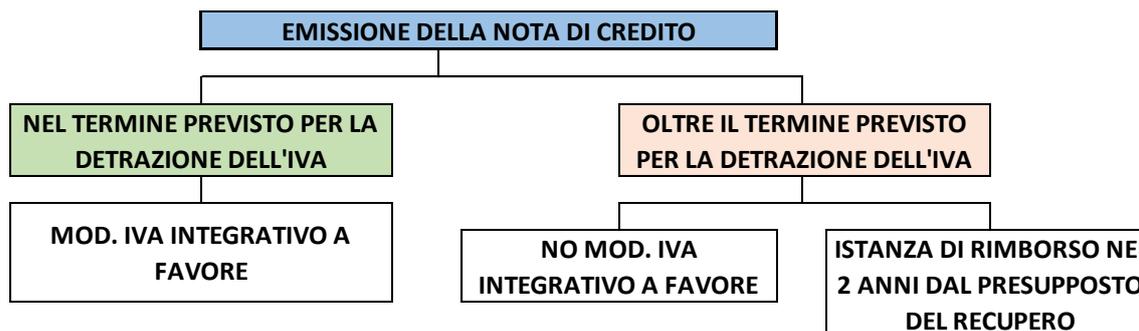
- posto che il presupposto si è verificato nel corso del 2017
- la nota di credito poteva essere emessa **al più tardi entro il 30 aprile 2018** (termine di invio del mod. Iva relativo al 2017).

ATTENZIONE: ove detto termine sia spirato senza che sia stata emessa la nota di credito, il contribuente, al fine di recuperare la maggiore Iva versata:

- **non può presentare il mod. Iva integrativo a favore** ex art. 8 c. 6-bis DPR 322/98
- può inoltrare **istanza di rimborso** ai sensi dell'**art. 30-ter Dpr 633/72** (il termine di 2 anni ivi previsto per la presentazione dell'istanza decorrono dalla data di definitività della sentenza).

Integrativa a favore: sul punto la Risposta n. 55/2019 era già intervenuta in modo coerente, precisando, in relazione che, in assenza di emissione della nota di credito nel termine per operare la detrazione non deve ritenersi ammessa la presentazione di una dichiarazione integrativa considerato che:

- ✓ non si ravvisa alcuna "errore ed omissione" cui rimediare con riferimento all'anno di emissione della fattura originaria (anni 2014 e 2015, nel caso di specie)
- ✓ né detta mancata emissione (entro il 30/04/2018) comporta un "errore da correggere"; infatti, l'emissione di una nota di variazione in diminuzione è una facoltà cui il contribuente può rinunciare.



IRES

I maggiori ricavi sono entrati nel reddito per il loro intero ammontare, in assenza di dubbi sussistenti all'epoca della fatturazione circa la veridicità delle operazioni documentate dall'agente (Beta Srl).

Per quanto, poi, riguarda il fondo rischi accantonato in bilancio, per effetto dell'art. 107 c. 4, Tuir:

- l'**accantonamento annuale** al fondo risulta **indeducibile**,
- l'**utilizzo successivo del fondo** fa scattare la **deduzione fiscale**

Onere probatorio: naturalmente grava sul contribuente l'onere di predisporre "la documentazione idonea a consentire (...) di riscontrare la puntuale riconduzione della menzionata variazione in diminuzione all'ammontare originario dei ricavi, divenuti insussistenti a seguito della truffa oggetto della presente istanza". Ciò non potrà che avvenire sulla scorta dei documenti riferiti alla causa penale conclusasi.

Inoltre, la deduzione dei costi opera nei limiti in cui l'**azione di rivalsa** sul truffatore rimanga **infruttuosa** (mentre ai fini Iva tale azione non rileva: il truffatore risponde del danno pari al solo costo dei beni sottratti)

IRAP

Ai fini Irap rileva la "presa diretta dal bilancio", ai sensi dell'art. 5 c. 1, D.lgs. 446/97, rimanendo comunque esclusi i componenti negativi indicati in B12 e B13, in quanto rappresentano poste di natura estimativa.

Nel caso di specie (soggetto IRES) trova applicazione il principio di correlazione (art. 5 c. 4 D.lgs. 446/97) per effetto del quale l'utilizzo del fondo assume rilievo ai fini del tributo regionale in quanto i ricavi originari (verificata successivamente la loro insussistenza) hanno partecipato alla formazione della base imponibile Irap in un periodo d'imposta precedente.

UN CASO CONTRETO

Ci si ponga nel caso (semplificato) in cui l'unica attività svolta dalla Srl negli anni interessati sia riferita alla vendita di 10 macchinari:

- ✓ indicati tra le rimanenze finali per € 100.000 ciascuno (non esistono altre rimanenze iniziali)
- ✓ ceduti (fittiziamente) al prezzo unitario di € 11.000 (le rimanenze finali sono pari a zero).

Per valutare meglio gli effetti sul bilancio di esercizio e a livello reddituale si procede:

- ✓ in primo luogo: a valutare la situazione in totale assenza di accantonamento rischi
- ✓ successivamente: ad introdurre una quota di accantonamento per rischi.

Inoltre le operazioni di vendita vengono riassunte in un'unica contabilizzazione.

SITUAZIONE IN ASSENZA DI ACCANTONAMENTO

SITUAZIONE INIZIALE - ANNO 2014 E 2015

Rimanenze iniziali

1.000.000

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - Via G. A. Longhin n. 103 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 – Email: info@redazionefiscale.it

1.342.000	Clients	a	Ricavi per vendite	1.100.000
			Iva a debito	242.000

(Emesse 10 fatture ai clienti per 10 pezzi)

Rimanenze finali

Utile 2014 e 2015	Reddito
100.000	100.000

ANNO 2017 (SENTENZA DEFINITIVA)
--

1.100.000	Ricavi per vendite	a	Clients	1.342.000
242.000	Iva a credito			

(Emessa la nota di credito a storno delle cessioni fittizie)

Rimanenze finali

Utile 2017	Reddito	
-1.100.000	-1.100.000	Utile 2014-15

La perdita fiscale 2017 è pari alla somma tra:

- la compensazione del reddito 2014-2015 100.000
- la insussistenza passiva per la perdita dei beni a magazzino 1.000.000

Conclusioni

La perdita fiscale complessiva in esito alle operazioni è pari a 1.000.000 (l'insussistenza delle rimanenze).

Ciò ha comportato la dichiarazione di un utile fittizio pari a €. 100.000; considerata la rilevanza dell'errore (ancorché involontario) si ritiene opportuno ride depositare il bilancio dei periodi 2014 e 2015 (ciò indipendentemente dal fatto che lo Stato patrimoniale 2017 sarebbe comunque corretto, avendo la perdita civilistica annullato l'utile fittizio ed indicata la perdita per l'insussistenza delle rimanenze).

SITUAZIONE IN PRESENZA DI ACCANTONAMENTO (TOTALE)
--

Si ponga ora che la società si sia avveduta tempestivamente del rischio ed abbia proceduto ad accantonare un fondo rischi pari al totale delle vendite "sotto osservazione".

SITUAZIONE INIZIALE - ANNO 2014 E 2015

Rimanenze iniziali **1.000.000**

1.342.000	Clients	a	Ricavi per vendite	1.100.000
			Iva a debito	242.000

(Emesse 10 fatture ai clienti per 10 pezzi)

1.100.000	Acc. F.do rischi (inded.)	a	Fondo rischi	1.100.000
-----------	---------------------------	---	--------------	-----------

(Effettuato l'accantonamento al fondo rischi)

Rimanenze finali

Utile 2014 e 2015	Reddito
- 1.000.000	100.000

In tal caso l'accantonamento ha generato una perdita di bilancio, pur permanendo un reddito a causa dell'indeducibilità dell'accantonamento.

ANNO 2017 (SENTENZA DEFINITIVA)

1.100.000	Ricavi per vendite	a	Clienti	1.342.000
242.000	Iva a credito			
(Emessa la nota di credito a storno delle cessioni fittizie)				
1.100.000	Acc. F.do rischi (inded.)	a	Ricavi per vendite	1.100.000
(Effettuato l'utilizzo del fondo rischi)				

Si noti che l'utilizzo del fondo è stato portato a riduzione dei ricavi in quanto, dal punto di vista civilistico, si ritiene più opportuno evidenziare l'annullamento dei ricavi generati in passato (nulla cambia ove si utilizzasse una voce positiva di C.E., che si andrebbe comunque a contrapporre alla riduzione dei ricavi generata dalla nota di credito.

Rimanenze finali

Utile 2017	Reddito	
zero	zero	Utile 2017
	-1.100.000	Utilizzo del fondo
	-1.100.000	

Conclusioni: la perdita fiscale complessiva rimane, naturalmente, invariata; ciò che cambia è l'utile di bilancio.

Appare evidente che, in questo caso, non si è commesso alcun errore rilevante in bilancio; al contrario lo stanziamento del fondo rischi per l'interrezza dei ricavi dubbi ha comportato una rilevante perdita di bilancio, in applicazione del principio di prudenza adottato dagli amministratori. Va da sé che un comportamento più probabile, sempre ispirato al principio di prudenza, porta ad una svalutazione parziale dei ricavi dubbi.

Di seguito si riportano le scritture in presenza di un accantonamento pari al 60% delle vendite complessivamente effettuate; si noti che anche in questo caso il reddito rimane uguale modificandosi il solo risultato di bilancio.

Anno 2014 e 2015

Rimanenze iniziali		1.000.000		
1.342.000	Clienti	a	Ricavi per vendite	1.100.000
			Iva a debito	242.000
(Emesse 10 fatture ai clienti per 10 pezzi)				
660.000	Acc. F.do rischi (inded.)	a	Fondo rischi	660.000
(Effettuato un accantonamento al fondo rischi)				
Rimanenze finali		-		
	Utile 2014 e 2015		Reddito	
	-560.000		100.000	

Anno 2017 (sentenza definitiva)

1.100.000	Ricavi per vendite	a	Clienti	1.342.000
242.000	Iva a credito			
(Emessa la nota di credito a storno delle cessioni)				
660.000	Fondo rischi	a	Ricavi per vendite	660.000
(Effettuato l'utilizzo del fondo rischi)				
Rimanenze finali		-		
	Utile 2017		Reddito	
	-440.000		-440.000	
			-660.000	
			-1.100.000	