

Roma, 23 maggio 2023

**A TUTTE LE ASSOCIATE**  
**- Loro Sedi -**

**Comunicazione**

**NEWS - Fiscalità**

**QUADRO RU\_2023\_070\_C**

**OGGETTO: “Quadro RU, Rigo RU150, Modello Redditi Sc, SP, ENC e PF 2023 – Art. 22 del Regolamento (UE) 2021/241 (Dispositivo per la ripresa e la resilienza) - Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 28 febbraio 2023 - Aspetti sanzionatori – Fac-simile lettera per il fiduciante - Fac-simile lettera per l’amministratore della società partecipata”**

Si segnala alle Associate che, nel corso della riunioni del Gruppo di Lavoro ASSOFIDUCIARIA “Tematiche fiscali”, tenutesi in data 24 marzo e 10 maggio u.s., si è discusso della compilazione del Quadro RU, Rigo RU150 -151, Modello Redditi Sc, SP, ENC e PF 2023.

Nel prosieguo, si procederà ad analizzare la novità in discorso, per poi procedere ad analizzare i profili operativi di interesse per le società fiduciarie.

### **1. Le novità al Quadro RU**

In base alle istruzioni ai Modelli, nei predetti Righi è richiesto quanto segue: *“Nel rispetto delle disposizioni previste dall’articolo 22 del Regolamento (UE) 2021/241 (Dispositivo per la ripresa e la resilienza) a tutela degli interessi finanziari dell’Unione, nei righi RU150 e RU151 sono richieste informazioni volte ad accertare rispettivamente la titolarità effettiva dei destinatari dei fondi e il rispetto del principio di divieto di doppio finanziamento. Le informazioni sono richieste per i periodi d’imposta 2020, 2021 e 2022. In particolare, nel rigo RU 150 i beneficiari del credito d’imposta sono tenuti ad indicare i dati relativi ai titolari effettivi dei fondi, ai sensi dell’articolo 3, punto 6, della direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio (Normativa antiriciclaggio)”* (enfasi aggiunta).

Pertanto, rispetto al precedente Modello Redditi 2022, ai fini del rispetto delle disposizioni previste dall'articolo 22 del citato Regolamento (UE) 2021/241 (Dispositivo per la ripresa e la resilienza) a tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea, nella Sezione IV del quadro RU del nuovo Modello Redditi 2023 sono stati introdotti i nuovi righi RU150 "Titolare effettivo" e RU151 "Cumulo". In particolare:

- nel Rigo **RU150** sono richieste informazioni volte ad accertare la titolarità effettiva dei destinatari dei fondi. In particolare, in tale Rigo devono essere indicati i dati relativi al "Titolare effettivo" della società, quali: Nome, Cognome, Data di nascita, Stato di nascita, domicilio anagrafico e residenza anagrafica;
- nel Rigo **RU151** sono invece richieste informazioni per verificare il rispetto del principio di divieto di doppio finanziamento.

Tali informazioni sono richieste per i periodi d'imposta 2020, 2021 e 2022.

In base a quanto previsto dalle istruzioni ai Modelli dichiarativi<sup>1</sup> tali Righi vanno compilati solo con riguardo ai seguenti crediti d'imposta:

- 1) credito d'imposta per la formazione 4.0;
- 2) credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative;
- 3) credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato relativo a
  - beni ordinari materiali ed immateriali;
  - beni materiali 4.0 (beni di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016);
  - beni immateriali 4.0 (beni di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016).

## **2. Profili sanzionatori relativi alla omessa o errata compilazione del Quadro RU**

Ciò premesso, ad oggi non è chiaro se la mancata o errata compilazione del Rigo RU150 possa portare a qualche tipo di sanzione, di natura monetaria o, addirittura, causare la decadenza dell'agevolazione cui si riferisce il dato.

Nel prosieguo, si segnalano alcuni possibili elementi di interesse relativi agli aspetti sanzionatori.

---

<sup>1</sup> Cfr. ad esempio pag. 284 Modello SC 2023, anno d'imposta 2022, approvato con Provv. 28 febbraio 2023.

Va innanzitutto rilevato che:

- l'art. 22 del Regolamento (UE) 2021/241<sup>2</sup>, richiamato dalle istruzioni ai Modelli, non disciplina espressamente l'aspetto sanzionatorio;

---

<sup>2</sup> Si riportano alcuni passaggi dell'art. 22 del Regolamento (UE) 2021/241:

*“1. Nell'attuare il dispositivo gli Stati membri, in qualità di beneficiari o mutuatari di fondi a titolo dello stesso, adottano tutte le opportune misure per tutelare gli interessi finanziari dell'Unione e per garantire che l'utilizzo dei fondi in relazione alle misure sostenute dal dispositivo sia conforme al diritto dell'Unione e nazionale applicabile, in particolare per quanto riguarda la prevenzione, l'individuazione e la rettifica delle frodi, dei casi di corruzione e dei conflitti di interessi. A tal fine, gli Stati membri prevedono un sistema di controllo interno efficace ed efficiente nonché provvedono al recupero degli importi erroneamente versati o utilizzati in modo non corretto. Gli Stati membri possono fare affidamento sui loro normali sistemi nazionali di gestione del bilancio.*

*2. Gli accordi di cui all'articolo 15, paragrafo 2, e all'articolo 23, paragrafo 1, contemplano per gli Stati membri i seguenti obblighi:*

*a) Verificare regolarmente che i finanziamenti erogati siano stati utilizzati correttamente, in conformità di tutte le norme applicabili, e che tutte le misure per l'attuazione di riforme e progetti di investimento nell'ambito del piano per la ripresa e la resilienza siano state attuate correttamente, in conformità di tutte le norme applicabili, in particolare per quanto riguarda la prevenzione, l'individuazione e la rettifica delle frodi, dei casi di corruzione e dei conflitti di interessi;*

*b) adottare misure adeguate per prevenire, individuare e risolvere le frodi, la corruzione e i conflitti di interessi quali definiti all'articolo 61, paragrafi 2 e 3, del regolamento finanziario, che ledono gli interessi finanziari dell'Unione e intraprendere azioni legali per recuperare i fondi che sono stati indebitamente assegnati, anche in relazione a eventuali misure per l'attuazione di riforme e progetti di investimento nell'ambito del piano per la ripresa e la resilienza;*

*[...]*

*d) ai fini dell'audit e del controllo e al fine di fornire dati comparabili sull'utilizzo dei fondi in relazione a misure per l'attuazione di riforme e progetti di investimento nell'ambito del piano per la ripresa e la resilienza, raccogliere le seguenti categorie standardizzate di dati, nonché garantire il relativo accesso:*

*i) il nome del destinatario finale dei fondi;*

*iii) il/nome/i, il/ cognome/i e la data di nascita del/dei titolare/i effettivo/i del destinatario dei fondi o appaltatore, ai sensi dell'articolo 3, punto 6, della direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio;*

*[...]*

*3. I dati personali di cui al paragrafo 2, lettera d), del presente articolo, sono trattati dagli Stati membri e dalla Commissione esclusivamente ai fini dello svolgimento, e per la durata corrispondente, delle procedure di scarico, audit e controllo dell'utilizzo dei fondi in relazione all'attuazione degli accordi di cui all'articolo 15, paragrafo 2, e all'articolo 23, paragrafo 1. Nel quadro della procedura di scarico della Commissione, conformemente all'articolo 319 TFUE, il dispositivo è soggetto agli obblighi di informazione nell'ambito delle relazioni integrate in materia finanziaria e di responsabilità di cui all'articolo 247 del regolamento finanziario e, in particolare, è oggetto di un capitolo separato della relazione annuale sulla gestione e il rendimento.*

*4. La Commissione mette a disposizione degli Stati membri un sistema integrato e interoperabile di informazione e monitoraggio, comprendente un unico strumento di estrazione di dati e valutazione del rischio, al fine di accedere ai dati pertinenti e di analizzarli, in vista di un'applicazione generalizzata di tale sistema da parte di Stati membri, anche con il sostegno dello strumento di sostegno tecnico.*

*5. Gli accordi di cui all'articolo 15, paragrafo 2, e all'articolo 23, paragrafo 1, prevedono inoltre il diritto della Commissione di ridurre proporzionalmente il sostegno nell'ambito del dispositivo e di recuperare qualsiasi importo dovuto al bilancio dell'Unione o di chiedere il rimborso anticipato del prestito in caso di frode, corruzione e conflitto di interessi che ledano gli interessi finanziari dell'Unione qualora non vi sia stata rettifica da parte dello Stato membro, o una grave violazione di un obbligo derivante da detti accordi.*

*Nel decidere in merito all'importo del recupero e della riduzione o dell'importo da rimborsare anticipatamente, la Commissione rispetta il principio di proporzionalità e tiene conto della gravità della frode, della corruzione e del conflitto di interessi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, o di una violazione di un obbligo. Allo Stato membro è data l'opportunità di presentare le proprie osservazioni prima che sia effettuata la riduzione o richiesto il rimborso anticipato”.*

- il Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 28 febbraio 2023, che ha approvato i modelli dichiarativi, e le istruzioni ai modelli non forniscono chiarimenti in merito.

In generale, ci si può dunque, in prima battuta, riferire alle previsioni normative di ciascuno dei suddetti crediti d’imposta per verificare se l’errata o omessa compilazione del Quadro RU è in grado di determinare l’irrogazione di un qualche tipo di sanzione (ivi compresa la decadenza dall’agevolazione).

Per quanto riguarda il credito d’imposta per la formazione 4.0, la normativa primaria è da ricercare nell’art. 1, comma 46, della legge n. 205 del 2017 come da ultimo modificata dall’art. 22, d.l. n. 50 del 2017.

La normativa attuativa è da individuare nel d.m. 4 maggio 2018 e nel d.m. 1° luglio 2022. In particolare:

- l’art. 1, comma 5, legge n. 205 del 2017 prevede che *“Il credito d’imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta in cui sono state sostenute le spese di cui al comma 46 e in quelle relative ai periodi d’imposta successivi fino a quando se ne conclude l’utilizzo.....”*;
- l’art. 6, comma 4, maggio 2018, d.m. 4 maggio 2018 prevede che: *“I dati relativi al numero di ore e dei lavoratori che prendono parte alla formazione vanno indicati nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta di sostenimento delle spese ammissibili e in quello dei periodi successivi fino a quando se ne conclude l’utilizzo, secondo le indicazioni che saranno fornite dall’Agenzia delle entrate nelle istruzioni di compilazione dell’apposito quadro”*.

Pertanto, la normativa non sembra espressamente prevedere ipotesi di decadenza o l’applicazione di specifiche sanzioni.

Trovrebbero allora applicazione i principi, affermati dalla prassi dell’Agenzia delle Entrate<sup>3</sup>, la quale ha affermato che, in assenza di una specifica previsione normativa, *“l’omessa indicazione del credito di imposta nel quadro RU dei modelli di dichiarazione costituisce una **violazione di natura meramente formale** alla quale si rende applicabile la sanzione prevista per le **“violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni”** di cui all’articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 dicembre 1997, n. 471 (da 250 euro a 2.000 euro), con possibilità di avvalersi, ai fini sanzionatori, del ravvedimento operoso di cui all’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”* (enfasi aggiunta).

Per quanto riguarda il credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative, questo è disciplinato dall'art. 1, commi da 198 a 206, L. 160/2019, dall'art. 1, commi 185, 186 e 1064, lett. a), legge n. 178 del 2020, dall'art. 1, comma 45, legge n. 234 del 2021 e dall'art. 1, comma 268, legge n. 197 del 2022.

Il decreto attuativo di riferimento è il d.m. 26 maggio 2020.

La normativa primaria e secondaria non prevedono specifiche ipotesi di decadenza in assenza di indicazione del suddetto credito d'imposta nel Quadro RU né vi sono specifici rinvii ad altre disposizioni che prevedono tale sanzione<sup>4</sup>.

Pertanto, anche in tal caso sembra potersi affermare che l'erronea o incompleta compilazione del Quadro RU comporti, al più, l'applicazione delle sanzioni in misura fissa nella misura sopra ricordata.

Conclusioni simili erano d'altronde state raggiunte dall'Agenzia delle Entrate con riguardo al credito d'imposta relativo alla Ricerca & Sviluppo *ex art. 3, d.l. 23 dicembre 2013, n. 145*. In particolare, l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 396 del 9 giugno 2021 aveva chiarito che la mancata indicazione del credito d'imposta Ricerca & Sviluppo nel Quadro RU del modello dichiarativo relativo al periodo d'imposta nel corso del quale lo stesso è maturato e in quelli successivi non è in sé di ostacolo alla spettanza dell'agevolazione. Al fine di non vanificare la previsione normativa che dispone l'obbligo di indicazione del credito d'imposta nella dichiarazione annuale, il contribuente deve presentare una dichiarazione integrativa per ciascun periodo d'imposta ancora integrabile, al fine di indicare nel quadro RU l'importo del credito spettante, e versare, per ciascuna annualità, la

---

<sup>3</sup> Es. Risposta 47/2018 in tema di *tax credit* cinema; circolare n. 13/E del 27 aprile 2017 in tema di credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo *ex d.l. 145/2013* (cfr. *infra*), come espressamente riconosciuto dall'Agenzia "avente valenza generale".

<sup>4</sup> Si ricorda che la Corte di Cassazione (*ex multis*: Cass., sent. 34266 del 15 novembre 2021) ha affermato che, in tema di imposte sui redditi, l'indicazione del credito di imposta, di cui si intende beneficiare nella dichiarazione dei redditi, all'interno del quadro RU è richiesta, a pena di decadenza, anche qualora la specifica normativa non preveda puntualmente tale decadenza, ma rimandi in modo espresso alla legislazione vigente in materia, con conseguente applicazione anche della prevista sanzione della decadenza.

In particolare per la Corte non assumerebbe alcuna rilevanza la circostanza che la disposizione introduttiva della misura agevolativa non preveda espressamente la sanzione della decadenza in caso di mancata indicazione del credito spettante nel modello dichiarativo, risultando sufficienti (nel caso della sentenza) "i continui rimandi da parte del d.lgs. 27 luglio 1999 n. 297 alla disciplina generale di cui alla L. 27 dicembre 1997 n. 449 oltre che alla legge 5 ottobre 1991 n. 117 ed al DM n. 275 del 1998, che dà attuazione alla L. n. 449 del 1997" e dovendosi ritenere implicitamente richiamati anche "l'art. 6 del DM n. 275 del 1998, oltre che l'art. 11 della L. n. 317 del 1991, entrambi con la previsione, a pena di decadenza, di esporre il credito d'imposta nella dichiarazione dei

sanzione di cui all'art. 8 d.gs. n. 471 del 1997 (da 250 euro a 2.000 euro), tramite ravvedimento operoso<sup>5</sup>.

Per quanto concerne, infine, il credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, questo è disciplinato, nelle diverse 'misure', dall'art. 1, commi da 1051 a 1063, legge n. 178 del 2020, dall'art. 20, comma 1, d.l. n. 73 del 2021 e dall'art. 1, comma 44, legge n. 234 del 2021.

Anche in tal caso, si osserva che la disciplina non prevede l'indicazione in dichiarazione a pena di decadenza dal diritto all'agevolazione.

Dovrebbero valere, dunque, le indicazioni di cui sopra (*i.e.* la mancata o errata indicazione del credito d'imposta in oggetto nel Quadro RU del modello dichiarativo relativo al periodo d'imposta nel corso del quale lo stesso è maturato e in quelli successivi non è in sé di ostacolo alla spettanza dell'agevolazione, salvo l'applicazione di sanzioni comprese tra 250 euro a 2.000 euro).

Si può concludere nel senso che, ad oggi, mancano indicazioni formali sulle sanzioni relative all'omessa o errata compilazione del Quadro RU, Righi RU 150 e 151.

Tuttavia, analizzando la disciplina primaria e (ove disponibile) secondaria delle agevolazioni interessate, unitamente ai chiarimenti di prassi e di giurisprudenza, sembra potersi ritrarre il principio in base al quale, al più, il mancato rispetto dell'obbligo consistente nell'indicazione del Rigo RU 150 e 151 per il singolo credito di imposta nel quadro RU (tra quelli qui di interesse) non pregiudica il diritto all'agevolazione, ferma restando l'eventuale applicazione di sanzioni in misura fissa nella misura sopra indicata.

Ciò in quanto affinché la violazione abbia rilevanza decisiva, è necessario che sia previsto un obbligo formale e, conseguentemente, una specifica sanzione che disponga la revoca dell'agevolazione; circostanza che, come detto, non si verifica nel caso di specie.

---

*redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale è concesso il beneficio (in tal senso vedi anche Cass., sez. 5, 16 giugno 2021 n. 16998)".*

<sup>5</sup> In passato, invece, in occasione delle passate edizioni del credito d'imposta R & D (es. *d.m.* 22 luglio 1998, n. 275, *attuativo dell'art. 5 della legge 27 dicembre 1997, n. 449*), la Corte di Cassazione (ex multis Cass. 34266 del 2021) aveva affermato che *In tema di imposte sui redditi, l'indicazione del credito di imposta, di cui si intende beneficiare nella dichiarazione dei redditi, all'interno del quadro RU, è richiesta a pena di decadenza con riferimento ai crediti sorti ai sensi della legge 27 dicembre 1997, n. 449 ed alla legge 5 ottobre 1991, n. 1997, oltre che al d.m. 22 luglio 1998, n. 275; la medesima sanzione della decadenza opera anche per il credito di imposta di cui al d.lgs. 27 luglio 1999, n. 287, che, da un lato, attiene oltre che agli investimenti diretti delle società nella ricerca industriale, anche agli interventi di sostegno all'occupazione, e, dall'altro, con gli articoli 4 e 6, rimanda in modo espresso all'art. 5 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 ed al d.m. 22 luglio 1998, n. 275, con conseguente applicazione anche della prevista sanzione della decadenza".*

### 3. Profili di interesse per le società fiduciarie

La nuova indicazione presente nei modelli dichiarativi può interessare le società fiduciarie, le quali possono essere, innanzitutto, chiamate a dover comunicare i dati del fiduciante agli amministratori delle società partecipate.

Inoltre, per ragioni di prudenza e in considerazione dell'attuale assenza di precise e definitive indicazioni, la Società fiduciaria potrà considerare di comunicare al fiduciante l'esistenza di tale nuovo obbligo di comunicazione in capo alla società partecipata, cui sono fiduciarmente intestate le partecipazioni, in modo tale che, ove ne ricorrano le motivazioni, il fiduciante possa opporsi alla comunicazione del dato.

Tale opposizione potrà in particolare essere esercitata dal fiduciante per mezzo della stessa società fiduciaria, la quale potrà, conseguentemente, prendere contatti con l'amministratore della società partecipata. In particolare, la società fiduciaria potrà indicare all'amministratore della società partecipata le ragioni per le quali il fiduciante si oppone alla trasmissione del dato (previamente comunicate alla fiduciaria), suggerendogli così di compilare il predetto Rigo 150 del Quadro RU della dichiarazione inserendo il codice fiscale del Legale Rappresentante della Società fiduciaria (in luogo dei dati del fiduciante).

A tal fine, l'Associazione ha predisposto una bozza di lettera che potrà essere utilizzata dalle società fiduciarie per la suddetta comunicazione al fiduciante e agli amministratori della società beneficiaria dei suddetti crediti d'imposta (Allegati 1 e 2 alla presente comunicazione).

Infine, l'Associazione provvederà ad interessare gli Enti competenti al fine di verificare la possibilità di una modifica della modulistica relativa all'adempimento in oggetto, a valere per le dichiarazioni relative ai successivi periodi d'imposta (*i.e.* Modello Redditi 2024, anno 2023 e seguenti).

L'obiettivo, in particolare, è quello di prospettare per il futuro all'Agenzia delle Entrate e agli altri Enti interessati l'invio della comunicazione in oggetto, con i dati del fiduciante/titolare effettivo, piuttosto che (come è attualmente) nell'ambito del suddetto Quadro RU della dichiarazione dei redditi, in una separata comunicazione al modello dichiarativo.

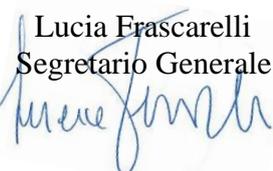
Si potranno a tal fine, a titolo esemplificativo, prospettare le medesime logiche previste per la scelta del 8, 5 e 2 per mille dell'IRPEF da parte del contribuente non obbligato alla presentazione dei redditi la quale, come da provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate, avviene secondo apposite procedure che garantiscono determinati "obblighi di riservatezza"<sup>6</sup>. In tal modo, sarà comunque la società partecipata a comunicare all'Agenzia delle Entrate gli eventuali dati del fiduciante/titolare effettivo ma, separatamente, rispetto agli obblighi di trasmissione della dichiarazione dei redditi.

La documentazione è scaricabile al seguente link:

<https://www.assofiduciaria.org/fiscalitanews/>

I migliori saluti.

Lucia Frascarelli  
Segretario Generale



LF/cdr

---

<sup>6</sup> Si ricorda che i contribuenti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione possono effettuare le scelte per la destinazione dell'8, del 5 e del 2 per mille dell'IRPEF, presentando la scheda, in busta chiusa, entro la data di presentazione della dichiarazione, tra l'altro, a un intermediario abilitato alla trasmissione telematica (es. professionista). Quest'ultimo deve rilasciare, anche se non richiesta, una ricevuta attestante l'impegno a trasmettere la scelta.

La busta da utilizzare per la presentazione della scheda deve recare l'indicazione "Scheda per le scelte della destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille dell'Irpef", il codice fiscale, il cognome e nome del contribuente. La scheda deve essere integralmente presentata anche se è stata espressa soltanto una delle scelte consentite (8, 5 o 2 per mille dell'Irpef).

Gli incaricati trasmettono in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati contenuti nelle schede relative alle scelte dell'otto, del cinque e del due per mille dell'IRPEF (osservando le specifiche tecniche approvate con apposito provvedimento).

Dal punto di vista delle procedure, "in considerazione della particolare delicatezza dei dati riferiti alle scelte effettuate, è fatto divieto assoluto ai soggetti incaricati ..... di comunicare e diffondere tali informazioni e di utilizzarle, singolarmente o con modalità massive, per finalità diverse da quelle del servizio di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate".

Ove, peraltro, tali obblighi di riservatezza sono soggetti a specifici controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate e devono essere perseguiti per mezzo di specifici protocolli stabiliti anche ai fini della normativa sul trattamento dei dati personali (cfr. provvedimenti di approvazione del Modello Redditi PF e relativo All. 2).