

## Edizione di lunedì 12 ottobre 2015

### EDITORIALI

#### [Dal legislatore uno stimolo all'evoluzione "forzata" della professione](#)

di Sergio Pellegrino

### ACCERTAMENTO

#### [Falsa dichiarazione d'intento e responsabilità del fornitore](#)

di Sandro Cerato

### IVA

#### [La "nuova" Legge fallimentare anticipa i termini per la detrazione Iva](#)

di Davide David, Giovanni Turazza

### CONTENZIOSO

#### [Contestazione di operazioni inesistenti: la prova è del contribuente](#)

di Luigi Ferrajoli

### RISCOSSIONE

#### [Come compensare i crediti verso la P.A. con i ruoli scaduti](#)

di Alessandro Perini

## EDITORIALI

---

### **Dal legislatore uno stimolo all'evoluzione “forzata” della professione**

di Sergio Pellegrino

Sul **Gruppo Master Breve su LinkedIn** si è acceso in questi giorni un **interessante dibattito** su quello che può essere il **futuro della nostra professione**, dibattito innescato dal contributo-sfogo del Collega Colleoni che abbiamo pubblicato il 29 settembre (“*Dove va la nostra professione*”).

Tutti (o quasi) i commenti lasciano trasparire preoccupazione per le **prospettive** della nostra attività che, obiettivamente, sono **incerte**: diverse però sono le analisi delle **cause** (e, in parte, delle **possibili soluzioni**).

Volendo semplificare, sul versante delle “cause” **due** sono gli **orientamenti** che mi sembra di poter individuare.

C’è chi fra i Colleghi ritiene, come d’altronde sostenuto nel contributo di Colleoni, che il **problema principale** sia rappresentato da una **concorrenza senza regole** e con la quale è **impossibile competere** (“*La battaglia si sposta dal terreno delle competenze al terreno delle tariffe. E lì, purtroppo, perdiamo.*”).

Altri, invece, sostengono che la **responsabilità principale** debba essere ascritta direttamente alla **nostra categoria**, “*fossilizzata su un modello di business superato*” ed “*incapace di adeguarsi ad un nuovo modo di lavorare, dove la collaborazione e la comunicazione la fanno da padroni*”.

Quando invece si parla di soluzioni, emerge in tutti i commenti la **consapevolezza** circa la necessità di orientare la **nostra attività professionale in misura sempre maggiore verso la specializzazione e la consulenza**, considerando “*la tenuta delle scritture contabili e la predisposizione degli adempimenti fiscali un’attività a termine*”.

Credo che sia effettivamente così e che sia anche **anacronistico**, in un contesto storico come quello che stiamo vivendo, invocare (o soltanto sperare) l’attribuzione di **nuove riserve** alla professione.

Se pensiamo piuttosto alle **energie profuse negli anni in battaglie inutili** – prima dotti contro ragionieri, poi professioni contro imprese, senza tralasciare le lotte intestine nella categoria – ci dobbiamo rammaricare di quali e quante occasioni siano state perdute per **accompagnare la professione ad un cambiamento inevitabile**, piuttosto che subirlo, come sta avvenendo, in

modo così traumatico.

È sempre difficile cambiare, “autoriformarsi”, ma noi siamo “fortunati” perché non dobbiamo più decidere, il cambiamento lo sta imponendo e, a tappe forzate, il **mercato**, quel mercato del quale a lungo non abbiamo compreso l'impatto, prigionieri, non più delle altre categorie professionali s'intende, di una certa dose di **autoreferenzialità**.

Anche il legislatore indubbiamente ci sta “**dando una mano**” da questo punto di vista, cercando, di fatto, di farci sostituire dalla telematica e dall'Agenzia, dopo che questa ci ha utilizzato per anni come “postini telematici”, per la gestione di tutta una serie di adempimenti.

Le disposizioni contenute nel **D.Lgs. 127/2015**, che prevedono la **trasmissione telematica delle fatture e dei corrispettivi** a partire dal 2017, vanno sicuramente in questa direzione.

Per ora siamo di fronte ad una **possibilità** per i contribuenti e non ad un obbligo, ma il legislatore ha messo sul piatto una serie di incentivi per “stimolare” l'adesione: **la soppressione di tutta una serie di adempimenti** (dallo *spesometro* alla comunicazione *black list* passando per gli *intrastat* acquisti beni e servizi), la concessione di **agevolazioni sui rimborsi Iva** (sia quanto alle tempistiche che alle condizioni), **un anno in meno per l'esercizio dell'azione di accertamento** (la prescrizione interverrà per questi contribuenti il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione).

Per i contribuenti di **minori dimensioni** e per le **start up** nei primi tre anni di vita, **ulteriori concessioni: l'eliminazione dell'obbligo di registrazione delle fatture**, con l'Agenzia che metterà a disposizione telematicamente gli **elementi informativi per le liquidazioni periodiche e per la dichiarazione annuale Iva** (oltre alla soppressione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità per i rimborsi).

Va poi ricordato come, dal **1° luglio 2016**, per incentivare l'uso della **fatturazione elettronica**, l'Agenzia delle Entrate consentirà ai contribuenti di utilizzare, gratuitamente, un **servizio di generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche**. Dal **2017** sarà invece disponibile per tutti i contribuenti il **Sistema di Interscambio** ai fini della **trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche**.

Nello scenario che si sta delineando, appare del tutto evidente come **uno dei pilastri** sui quali ha sin qui poggiato l'attività degli **studi di piccole e medie dimensioni**, e cioè la **tenuta della contabilità e la predisposizione delle dichiarazioni**, stia venendo progressivamente meno.

Dobbiamo per forza di cose **cambiare, investendo su noi stessi e sui nostri collaboratori**, per cercare di spostare la nostra attività in misura sempre maggiore su **settori** che richiedano **professionalità e competenze**, nei quali, quindi, **la concorrenza “dal basso”** che tanto male ci ha fatto in questi anni non possa nuocerci.

Per darci coraggio possiamo citare **Einstein**: “*Chi supera la crisi supera se stesso senza essere*

*superato. Chi attribuisce alla crisi i suoi fallimenti e disagi, inibisce il proprio talento e dà più valore ai problemi che alle soluzioni". Non ci resta che sperare che avesse effettivamente ragione lui ...*

## ACCERTAMENTO

---

### ***Falsa dichiarazione d'intento e responsabilità del fornitore***

di Sandro Cerato

Alcune sentenze della Corte di Cassazione hanno portato alla ribalta una questione già ampiamente dibattuta in dottrina, ovverossia quella della **responsabilità del fornitore dell'esportatore abituale che rilascia una dichiarazione d'intento "falsa"**, vale a dire in assenza dello "status" di esportatore abituale. Come si vedrà meglio nel seguito, secondo la Cassazione, il fornitore è responsabile del pagamento dell'imposta dovuta laddove lo stesso sia **consapevole della falsità** della **dichiarazione d'intento ricevuta**.

La sentenza n. 16819/2008 della Corte di Cassazione scaturisce da un'attività accertativa posta in essere nei confronti di società operanti su tutto il territorio nazionale nel commercio di pneumatici. In particolare, lo **schema fraudolento** riguarda una **società residente in un paradiso fiscale** che, tramite società interposte residenti in Italia, effettua acquisti in sospensione d'imposta rilasciando dichiarazioni d'intento da ritenere, secondo la Corte, ideologicamente false. I beni acquistati da tali società "fittiziamente interposte", come si legge nella sentenza, sono successivamente venduti ad una società italiana, la quale è poi lo stesso soggetto che in precedenza aveva fornito le società "fantasma" senza applicazione d'imposta ai sensi dell'articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972, dietro **rilascio di dichiarazioni d'intento false**.

Con tale comportamento, la società italiana procede alla richiesta di **rimborso dell'imposta a credito**, scaturente dall'imposta assolta sugli acquisti presso le società sedicenti "esportatrici abituali" (l'imposta a debito è pari a zero, in quanto, come detto, le società interposte rilasciano dichiarazione d'intento).

Il punto di partenza per analizzare i **profili di responsabilità del fornitore dell'esportatore abituale** è senz'altro il seguente: un soggetto passivo d'imposta che riceve una dichiarazione d'intento può rifiutarsi di effettuare operazioni senza applicazione dell'imposta? In altre parole, di fronte al rilascio di una dichiarazione d'intento, a mezzo della quale il cliente si qualifica come esportatore abituale, il fornitore deve porre in essere qualsivoglia **attività "ispettiva"** al fine di **valutare la veridicità di tale dichiarazione**, o può ritenersi esonerato da qualsiasi responsabilità in merito?

La risposta a tali questioni, evidentemente, non è del tutto agevole, premettendo tuttavia che, in linea di principio, il **rilascio della dichiarazione d'intento**, al pari delle dichiarazioni per poter usufruire di aliquote ridotte, costituisce un "diritto" per l'acquirente/committente, ed un "dovere" per il cedente/prestatore. Se questo costituisce il punto di partenza, evidentemente la sentenza della Corte in oggetto costituisce un "precedente" che deve preoccupare i soggetti

che ricevono dichiarazioni d'intento mendaci, o quantomeno "sospette".

Per poter fornire una risposta agli interrogativi poc'anzi esposti, l'analisi non può che partire dal **quadro normativo** esistente in materia, e più precisamente dalle disposizioni che riguardano gli obblighi e le conseguenti **sanzioni in capo al fornitore dell'esportatore abituale**.

Le **disposizioni di riferimento sono le seguenti**:

- articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972, secondo cui le **cessioni nei confronti degli esportatori abituali** sono effettuate senza pagamento dell'imposta "su loro dichiarazione scritta e sotto la loro responsabilità";
- articolo 7, comma 3, D.Lgs. 471/1997, in cui sono codificati due comportamenti sanzionabili:
  1. il primo riferito all', nel qual caso il fornitore è punito con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta, fermo restando l'obbligo di pagamento del tributo;
  2. il secondo, invece, relativo al **rilascio di una dichiarazione d'intento in mancanza dei presupposti richiesti dalla Legge**, ossia in assenza dello *status* di esportatore abituale, nel qual caso si prevede che "*dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa*".

Dal breve quadro normativo sopra riportato, emerge con chiarezza che **l'unica fattispecie di responsabilità del fornitore dell'esportatore abituale è quella connessa all'effettuazione di operazioni senza pagamento del tributo in mancanza della dichiarazione d'intento** (primo periodo del comma 3, dell'articolo 7, D.Lgs. 471/1997), e non anche laddove la dichiarazione d'intento sia stata rilasciata, ipotesi in cui le disposizioni riportate prevedono un'esclusiva responsabilità in capo al cessionario, ossia al soggetto che ha rilasciato tale dichiarazione.

Sembrerebbe, pertanto, da quanto sopra descritto, che **il cedente dell'esportatore abituale** che riceve la dichiarazione d'intento non sia chiamato ad effettuare alcuna attività in merito alla veridicità di tale dichiarazione (salvo l'obbligo di verifica dell'avvenuto invio telematico all'Amministrazione finanziaria), atteso che dell'**eventuale mancanza** a monte dei **presupposti per il rilascio** della stessa risponde in modo esclusivo il **cessionario/committente** dell'operazione.

Tuttavia, come dimostra la sentenza in oggetto, non è sostenibile l'assoluta deresponsabilizzazione del fornitore dell'esportatore abituale, che si poggia essenzialmente sui seguenti punti:

- come emerso dal procedimento penale, il **fornitore è consapevole della falsità della dichiarazione d'intento** (e quindi "non poteva non sapere");
- l'imposta è dovuta, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, D.P.R. 633/1972, dai soggetti

che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, con la conseguenza che il cedente sarebbe chiamato ad **assolvere il tributo non applicato**;

- secondo l'Amministrazione finanziaria, il caso di specie riguarda il cessionario che ha emesso una **dichiarazione d'intento** non fuori dei presupposti di Legge, bensì ideologicamente falsa in quanto non intende affatto effettuare cessioni all'esportazione, pur in presenza di un *plafond* disponibile (derivante dall'effettuazione di esportazioni nell'anno precedente). Tale ipotesi, sempre secondo l'Amministrazione finanziaria, non rientra nell'ambito applicativo dell'articolo 7, comma 3, D.Lgs. 471/1997, che nulla ha a che vedere in tale indagine, con la conseguenza che non vi è alcuna norma specifica che concentri sul solo cessionario le conseguenze della falsa dichiarazione.

A parere di chi scrive, sono opportune le seguenti riflessioni:

- in merito alla **consapevolezza del fornitore sulla falsità della dichiarazione d'intento**, è bene ricordare che già in sede di **giurisprudenza comunitaria**, la Corte di Giustizia ha limitato, in funzione della buona fede, la responsabilità del soggetto cedente in regime di non imponibilità per cessioni intracomunitarie di beni che in realtà non uscivano realmente dal Paese di partenza;
- il principio, certamente chiaro, espresso dall'articolo 17, comma 1, D.P.R. 633/1972, secondo cui il soggetto passivo dell'imposta è il cedente/prestatore non significa che non vi possano essere deroghe in tal senso. Più precisamente, si pensi a tutti quei casi in cui, in relazione alla **posizione soggettiva del cessionario**, quest'ultimo richieda la non applicazione dell'imposta (come nel caso dell'esportatore abituale), ovvero l'applicazione di un'aliquota ridotta. Tale ultima ipotesi ricorre, ad esempio, nella disciplina relativa all'agevolazione "prima casa", in cui è l'acquirente che è tenuto a dichiarare di possedere i requisiti, senza che il cedente debba (o possa) indagare sulla veridicità delle dichiarazioni;
- l'ultimo aspetto, quello relativo alla **dimostrata insussistenza dell'esportazione dei beni acquistati con la dichiarazione d'intento risultata non veritiera**, appare viziato sin dall'origine, atteso che la dichiarazione di possedere i requisiti di esportatore abituale (cd. "status") non richiede la dimostrazione dell'avvenuta esportazione dei beni acquistati senza applicazione dell'imposta, in quanto il presupposto, come descritto in precedenza, si basa sulle operazioni effettuate nell'anno precedente. Pertanto, l'indagine non deve incentrarsi sulla sorte dei beni acquistati con il *plafond*, ma sulle operazioni che a monte hanno generato il *plafond* stesso. In altre parole, è sul passato che si deve indagare, e non sul futuro.

## IVA

---

# **La “nuova” Legge fallimentare anticipa i termini per la detrazione Iva**

di **Davide David, Giovanni Turazza**

Le modifiche introdotte alla Legge fallimentare dal D.L. 83/2015 potrebbero avere delle ripercussioni anche in ambito tributario.

In particolare pare potersi affermare che, in alcuni casi, si avrà una anticipazione del momento dal quale i fornitori potranno portare in detrazione l'Iva sulle fatture emesse; e ciò in conseguenza del fatto che, a seguito delle modifiche alla Legge fallimentare, la **chiusura della procedura di fallimento** per avvenuta **ripartizione finale dell'attivo** potrà ora avvenire anche **in pendenza di giudizi**.

In proposito occorre ricordare che l'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, consente ai fornitori di beni e servizi di portare in detrazione (in tutto o in parte) l'imposta esposta in fattura, qualora l'ammontare imponibile (cioè il corrispettivo della cessione o della prestazione) venga ad annullarsi (o a ridursi) *“per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, pubblicato nel registro delle imprese”*.

Per quanto concerne i fallimenti, secondo l'Amministrazione finanziaria il **momento dal quale sorge il presupposto della infruttuosità della procedura concorsuale** (essenziale per poter operare la detrazione dell'IVA) coincide con la **scadenza del termine per la presentazione delle osservazioni al piano di riparto**, ovvero, se il fallimento si chiude senza un piano di riparto, con la scadenza del termine entro il quale è possibile proporre reclamo avverso il decreto di chiusura della procedura (cfr. circolare n. 77/E/2000 e risoluzioni n. 155/E/2001, 89/E/2002 e 195/E/2008).

Tutto ciò, a detta sempre dell'Amministrazione finanziaria, *“al fine di adeguare l'imposta al corrispettivo effettivamente incassato”* (risoluzione n. 89/E/2002).

In buona sostanza, secondo l'Amministrazione finanziaria è necessario differire il recupero dell'Iva (mediante emissione della nota di variazione) fino all'approvazione del piano di riparto finale (o in assenza di riparto alla chiusura della procedura) perché solo in quel momento è nota la misura del credito per Iva di rivalsa insoddisfatto (la c.d. *falcidia*).

Ciò comporta che anche nei casi (assai frequenti) in cui il curatore è in grado, già nelle prime fasi della procedura, di acclarare l'impossibilità di operare delle ripartizioni ai crediti (chirografari) per Iva di rivalsa, comunque tali creditori devono attendere la chiusura della procedura, che nella maggior parte dei casi si protrae per molti anni, soprattutto se vi sono giudizi in corso.

Le recenti modifiche alla Legge fallimentare hanno però ora introdotto, tra le altre, la possibilità per il **Tribunale**, su istanza del curatore, di **dichiarare la chiusura del fallimento**, *ex articolo 118, comma 3, (ovverosia “quando è compiuta la ripartizione finale dell'attivo”)* anche **in pendenza di giudizi attivi e passivi**, previo **accantonamento** delle somme previste per la **difesa nei giudizi**.

In tale ipotesi il curatore, che mantiene la legittimazione processuale, provvederà (dopo la chiusura della procedura) a un **successivo riparto supplementare** delle somme che riceverà in seguito alla definizione dei giudizi e di quelle che dovessero residuare a fronte degli accantonamenti fatti per la difesa nei giudizi.

In tale situazione (chiusura della procedura con prosecuzione dei giudizi) è da ritenere che i creditori per i quali alla chiusura della procedura non vi sia **aspettativa di recupero del credito chirografario di rivalsa** per l'Iva (o comunque della parte del credito già certa della falcidia), possano da tale momento emettere la relativa **nota di variazione Iva**, senza dover attendere la **definizione dei giudizi** ancora in corso e il **conseguente riparto supplementare**.

E questo quanto meno nei casi in cui, con il decreto di chiusura della procedura, il Tribunale dovesse dare evidenza delle categorie di creditori alle quali destinare il riparto supplementare.

In aggiunta occorre anche considerare, in generale, le obiezioni mosse dall'A.I.D.C. Milano, con la Norma di comportamento n. 192/2015, alle tesi dell'Amministrazione finanziaria sul momento dal quale è possibile **emettere le note di variazione Iva** in caso di procedure fallimentari.

Secondo l'Associazione tale momento è infatti da fare coincidere con la **data di apertura** (e non di chiusura) **della procedura**, per coerenza con le direttive comunitarie in materia di Iva e con la tempistica riconosciuta dalla stessa Amministrazione finanziaria per la **deduzione delle perdite su crediti** ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

Riconoscere la possibilità ai creditori senza aspettative di recupero supplementare di emettere le note di variazione almeno dal momento della chiusura della procedura (senza dover attendere la definizione dei giudizi in corso) consentirebbe quindi di **abbreviare i termini di emissione**, rendendoli meno lontani dal momento di apertura della procedura; così colmando, almeno in parte, il divario esistente tra la prassi dell'Amministrazione finanziaria in materia di Iva e quella in materia di imposte sui redditi.

Da ultimo occorre anche ricordare che, sempre secondo l'Amministrazione finanziaria, il diritto

all'emissione della nota di variazione deve essere esercitato *“al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto”* (cfr. risoluzione n. 85/E/2009).

Stabilire quindi il momento dal quale è possibile emettere la nota di variazione rileva anche ai fini del **conteggio del termine** entro il quale può essere esercitato tale **diritto**.

È quindi importante, alla luce delle nuove norme in materia fallimentare, che l'Amministrazione finanziaria chiarisca subito se, in caso di **chiusura della procedura fallimentare con prosecuzione dei giudizi**, la nota di variazione vada emessa a decorrere dalla chiusura della procedura o se occorre comunque attendere il riparto supplementare.

Ciò in quanto, considerati i tempi per definire i giudizi in corso, vi è il rischio che, in assenza di chiarimenti, un creditore attenda la chiusura dei giudizi per emettere la nota di variazione, per poi vedersi **disconosciuto il diritto** nel presupposto che la nota di variazione doveva essere emessa *“al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui”* si è chiusa la procedura di fallimento.

## CONTENZIOSO

---

### **Contestazione di operazioni inesistenti: la prova è del contribuente**

di Luigi Ferrajoli

Con la **sentenza n. 16437/2015** la **Corte di Cassazione** ha precisato che, qualora l'Agenzia delle entrate ritenga che una fattura sia relativa ad **operazioni oggettivamente inesistenti** – cioè che essa sia una mera **espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere** da alcuno – e quindi contesti l'indebita detrazione dell'Iva o la deduzione dei costi, debba essere l'Amministrazione finanziaria stessa a fornire **elementi probatori inerenti** la circostanza che l'operazione fatturata non è stata effettuata; solo a quel punto ricadrà sul **contribuente** l'onere di **dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate**.

La vicenda esaminata dalla Cassazione prende le mosse dall'**impugnazione**, da parte di un medico ortopedico, di due avvisi di accertamento relativi a **Irpef e Irap**, a seguito di **ripresa a tassazione di costi indeducibili** riferiti a prestazioni parzialmente inesistenti e derivanti da **fatture emesse da una società per la fornitura** – disciplinata da apposito contratto – al professionista, di **strutture e servizi sanitari** risultati poi, secondo le verifiche dell'Ufficio, mai messi a disposizione ed utilizzati.

In primo grado, la CTP rideterminava un minore importo della detrazione spettante.

Tale esito era confermato anche in secondo grado, ove il giudice del riesame, nel legittimare tale soluzione, sosteneva che, nel caso di specie, **si trattava di costi per prestazioni risultate parzialmente inesistenti**, non essendo rilevante, a tal fine, *“la semplice indicazione di un corrispettivo forfettario in un contratto”*. Il giudice d'appello, peraltro, accertava in fatto che **non tutti i servizi inizialmente concordati erano stati poi effettivamente forniti al contribuente**, il quale di conseguenza aveva **pagato per quanto ricevuto**, pervenendo quindi a quantificare esattamente i costi sostenuti e il relativo diritto alla deduzione.

Il contribuente proponeva dunque ricorso in Cassazione lamentando la **violazione dell'obbligo di motivazione** nella parte in cui la sentenza impugnata riportava come **non sufficiente la sola pattuizione di un corrispettivo per far sorgere l'obbligo di pagamento del medesimo**.

Chiamata a pronunciarsi sul punto, la Cassazione ha **rigettato il ricorso** ritenendo la motivazione della decisione impugnata logica e coerente, atteso che la CTR, confermando la riduzione a circa la metà dei costi portati in deduzione dal contribuente, aveva chiarito che l'ente impositore aveva **dimostrato l'inesistenza parziale delle operazioni**, nonostante le evidenze contrattuali delle prestazioni di servizi e di personale specializzato da parte della

società fornitrice dei beni e servizi poi fatturati (società oltretutto presieduta dalla moglie del contribuente), essendo emerso che alcuni dei servizi sebbene pattuiti non erano mai andati a buon fine.

A parere della Cassazione, quindi, a partire dal fatto noto, rappresentato dalla circostanza che **parte delle prestazioni dedotte in contratto non erano mai state rese dalla fornitrice**, la Corte territoriale è risalita al fatto ignoto, costituito dalla **parziale inesistenza**, per **mancato pagamento di parte delle fatture** indebitamente portate in deduzione dall'ortopedico.

In riferimento alla natura delle prestazioni contestate dall'ente impositore, la Cassazione ha poi rammentato che, in tema di detrazione e deduzione di costi rilevanti ai fini Iva e delle imposte sui redditi derivanti da operazioni comunemente dette **"frodi carosello"**, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture – in quanto relative a operazioni inesistenti – e fornisca attendibili **riscontri indiziari sull'inesistenza delle operazioni fatturate**, è **onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o dei costi**, altrimenti indeducibili (in tal senso, Cassazione. n. 2847/2008), non essendo sufficiente, a tale scopo, la dimostrazione della regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili (*ex multis* Cassazione n. 15228/2001, n. 1950/2007 e n. 12802/2011).

A tal proposito, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che, nel caso di **accertata inesistenza dell'operazione**, è escluso che possa configurarsi la **buona fede del cessionario o committente**, in quanto la semplice buona fede non può essere invocata da colui il quale sfrutta gli effetti favorevoli di operazioni accertate come inesistenti senza tuttavia mai mettere in moto alcun intervento di rettifica delle indebite azioni (Cassazione n. 24426/2013).

Nel caso in questione, stante l'indicazione dei costi in misura superiore al reale, l'Ufficio ha contestato la deducibilità degli stessi, poiché correlati a operazioni parzialmente inesistenti. Mentre l'**onere della prova** è stato **debitamente assolto** dall'Amministrazione finanziaria, non si può dire lo stesso per il contribuente, il quale **non ha addotto**, a sua discolpa, **circostanze probatorie contrarie** (*ex articolo 2697, comma 2, cod. civ.*) che potessero contrastare i dati in possesso dell'Amministrazione acquisiti nell'ambito delle **indagini istruttorie legittimamente compiute**.

## RISCOSSIONE

### **Come compensare i crediti verso la P.A. con i ruoli scaduti**

di Alessandro Perini

Il **Decreto** del Ministero dell'economia e delle finanze del **13 luglio 2015**, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n.176/2015 ha esteso al **31 dicembre 2014** il **termine di notifica** delle **cartelle di pagamento** ai fini della compensabilità delle stesse, seppur scadute, con i **crediti relativi a somministrazioni, forniture e appalti vantati verso la pubblica Amministrazione**.

Come noto, l'articolo 28-*quater* D.P.R. 602/1973 prevede che i **crediti commerciali** vantati **nei confronti della P.A.** (si tratta delle P.A. di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001, ossia della **quasi totalità delle P.A.**), **non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, relativi a somministrazioni, forniture ed appalti**, possono essere **compensati** con le **somme iscritte a ruolo**, previa acquisizione, da parte del creditore, della **certificazione relativa all'esigibilità del credito**, rilasciata dalla medesima P.A.

L'individuazione delle modalità attuative generali della disposizione sono state demandate ad appositi Decreti ministeriali, emanati con i D.M. 25 giugno 2012 e 19 ottobre 2012. Sul tema sono intervenuti, nel corso degli anni, diversi Provvedimenti, volti a definire l'ambito applicativo di tale strumento, specie per quel che riguarda il **termine di notifica delle cartelle di pagamento** che hanno consentito di effettuare la compensazione con i crediti verso la P.A. L'ultima estensione opera per le compensazioni effettuate a partire dal **31 luglio 2015**, data di entrata in vigore del D.M. 13 luglio 2015, e fino al **termine ultimo del 31 dicembre 2015**. I **ruoli**, però, devono essere stati **obbligatoriamente** notificati **entro il 31 dicembre 2014**.

Requisiti per effettuare la **compensazione del ruolo scaduto e non pagato** è che lo stesso sia **pari o inferiore al credito certificato** e che quest'ultimo non sia stato oggetto di cessione ad un istituto di credito. L'impresa o il professionista che si abilita alla [piattaforma PCC](#) può richiedere telematicamente la **certificazione del credito** non ancora incassato verso l'ente pubblico. I crediti commerciali possono derivare anche da **fatture emesse in data successiva al 31 dicembre 2014** e, qualora non ancora incassati, è possibile richiedere l'istanza di certificazione degli stessi.

L'**ente pubblico** è tenuto a **rilasciare la certificazione** al creditore per il tramite della **piattaforma PCC**, con l'indicazione della data prevista di pagamento, **entro 30 giorni** dalla presentazione dell'istanza telematica. Si ricorda che la **certificazione non può essere richiesta** agli **enti locali commissariati**, agli **organi costituzionali**, agli **enti pubblici economici**, alle **società a partecipazione pubblica**.

Per attivare la compensazione con un ruolo, la **certificazione** va presentata agli **sportelli di**

**Equitalia in forma cartacea** ovvero vanno presentati in Equitalia il **numero di certificazione** ed il **codice di controllo** rilasciato dalla piattaforma PCC. Equitalia verificherà la **conformità della certificazione** per poi procedere, in caso positivo, alla compensazione, rilasciando l'attestazione di pagamento. Il **credito verso l'ente pubblico** utilizzato parzialmente per il **pagamento del ruolo** sarà evidenziato sulla piattaforma PCC al **netto della compensazione effettuata**.

A tal riguardo, si ricorda che la suddetta forma di compensazione si aggiunge agli **ulteriori strumenti** di utilizzo dei **crediti vantati nei confronti della P.A.**, quali:

- la **compensazione** con i **debiti fiscali dovuti a seguito della chiusura anticipata delle liti**. Si ricorda che l'articolo 28-*quinquies* D.P.R. 602/1973 prevede, a regime, la possibilità di compensare i crediti commerciali con le somme dovute a seguito dell'adesione alle **forme di deflazione del contenzioso** (senza alcun vincolo temporale legato al termine di notifica dell'atto);
- la **cessione del credito commerciale** ad un istituto di credito.