

Edizione di martedì 13 settembre 2016

LAVORO E PREVIDENZA

[Retribuzioni convenzionali a effetti limitati in ambito previdenziale](#)

di Nicola Fasano

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Irapp non dovuta dal medico con due studi](#)

di Davide David

DICHIARAZIONI

[Gli ultimi controlli prima dell'invio del modello Unico SC 2016](#)

di Federica Furlani

PENALE TRIBUTARIO

[Occultamento delle scritture e ricostruzione del volume d'affari](#)

di Luigi Ferrajoli

IVA

[Le conseguenze dell'errata applicazione del reverse charge](#)

di Luca Caramaschi

PROFESSIONI

[Il "modeling"](#)

di Laura Maestri

LAVORO E PREVIDENZA

Retribuzioni convenzionali a effetti limitati in ambito previdenziale

di Nicola Fasano

La **Cassazione con la sentenza n. 17646 del 6 settembre scorso** è intervenuta a dirimere l'annosa questione della utilizzabilità o meno delle c.d. **"retribuzioni convenzionali"** in ambito previdenziale anche in caso di distacco del lavoratore dipendente in **Paesi previdenzialmente convenzionati con l'Italia**.

La pronuncia è di particolare interesse, anche in considerazione del fatto che **ribalta l'esito dei due gradi precedenti**, favorevoli all'azienda distaccante.

Il tema più sentito è quello del **distacco transnazionale** dei dipendenti da parte di una società italiana presso una **consociata estera localizzata in Paesi extraUE**. In tali casi, la L. 398/1987, in ottica di tutela del lavoratore e per evitare "buchi" nella contribuzione dello stesso, prevede espressamente che qualora con il Paese extracomunitario di assegnazione **non vi sia una Convenzione previdenziale con l'Italia**, i contributi debbano essere versati **non solo nel Paese estero dove è svolta l'attività lavorativa** (secondo il principio di carattere generale in cui ai fini contributivi vale la "*lex loci laboris*") **ma anche in Italia**, seppur sulla base di una base imponibile forfettaria (oltre che aliquota ridotta), determinata appunto **in ragione delle retribuzioni convenzionali** che, dall'anno 2001, **rappresentano anche la base imponibile generalizzata ai fini fiscali** (indipendentemente cioè dal Paese in cui è svolta l'attività lavorativa) per coloro che lavorano all'estero in via continuativa ed esclusiva per più di 183 giorni nell'arco di dodici mesi (secondo quanto previsto dall'articolo 51, comma 8-bis, Tuir).

Ci si è chiesto pertanto quale fosse l'approccio più corretto qualora il dipendente venisse distaccato presso consociate estere con sede in **Paesi extraUE con cui l'Italia ha stipulato una Convenzione ai fini previdenziali** (come ad esempio gli Stati Uniti).

Nella prassi operativa vi era chi riteneva che anche in questo caso ai fini previdenziali dovesse trovare applicazione la base imponibile rappresentata dalle **retribuzioni convenzionali in ossequio al principio della equiparazione della base imponibile previdenziale a quella fiscale** e chi invece riteneva che L. 398/1987 in tal caso non operasse e dunque andava utilizzato il **criterio ordinario della retribuzione effettiva**.

Quest'ultima tesi è stata sposata dalla Cassazione, secondo cui in primo luogo la Legge delega 662/1996, in base alla quale l'equiparazione della definizione di reddito di lavoro dipendente ai fini fiscali e previdenziali doveva comunque essere operata **"ove possibile"**, non è tale da

determinare la **natura recettizia del rinvio** alle disposizioni del Tuir ai fini previdenziali, occorrendo esaminare la compatibilità con il sistema previdenziale delle modifiche di volta in volta introdotte ai fini fiscali.

Nel caso di specie la Corte **esclude la compatibilità del comma 8 bis dell'articolo 51 del Tuir con il sistema previdenziale** per una serie di ragioni, per la verità non tutte condivisibili.

In particolare, desta qualche perplessità il fatto che secondo la Cassazione, tale comma, aggiunto all'articolo 48 del Tuir (poi 51) a tre anni di distanza dall'esercizio della delega finalizzata ad avvicinare gli imponibili a fini fiscali e previdenziali, è stato dettato con **esplicito riferimento alla materia fiscale**, in quanto il discriminio temporale dei 183 giorni che introduce è legato al concetto di residenza fiscale delle persone fisiche ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Tuir, mentre **perde ogni significato se trasportato nel campo previdenziale**. Qui infatti il concetto di "residenza" non rileva, sicché, secondo i giudici di legittimità, si determinerebbe una **disparità di trattamento, ingiustificata** ai fini previdenziali, tra i lavoratori assoggettati al regime previdenziale italiano che soggiornano all'estero per periodi inferiori o superiori a quello indicato. Il richiamo dei giudici alla residenza, tuttavia, **pare inconferente** in quanto la disposizione dell'articolo 51, comma 8-bis, con riferimento ai 183 giorni nulla ha a che vedere con le disposizioni dell'articolo 2 sulla residenza fiscale, anzi, l'applicazione stessa delle retribuzioni convenzionali dà per scontata la sussistenza della residenza fiscale italiana del lavoratore.

Inoltre, secondo i giudici di legittimità, ritenere la disposizione operante ai fini previdenziali determinerebbe un'ingiustificata compressione delle entrate pubbliche, **a detrimento anche della posizione previdenziale del lavoratore**.

Più convincenti e solide invece sembrano le argomentazioni addotte dalla Cassazione in **ambito previdenziale** laddove la sentenza chiarisce **che qualora vi siano accordi che consentano il mantenimento della copertura assicurativa in Italia** (come nel caso degli Stati Uniti oggetto della sentenza), in deroga al principio del criterio della territorialità, i datori di lavoro, che continueranno a versare i contributi previdenziali in Italia, devono assumere come parametro per la determinazione della base imponibile **le retribuzioni effettive corrisposte ai lavoratori all'estero**, cui sono correlativamente commisurate, nelle forme e nei modi previsti, le prestazioni dovute, in quanto, si può aggiungere, **è di fatto scongiurato**, proprio grazie alla presenza della Convenzione, **il rischio di doppia contribuzione**, almeno per le voci contributive più rilevanti.

Per approfondire le problematiche fiscali relative al lavoro all'estero vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

Seminario di specializzazione

ASPETTI FISCALI DEL LAVORO ALL'ESTERO

Bologna

Milano

Verona



REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap non dovuta dal medico con due studi

di Davide David

Non è infrequente il caso del **medico** che esercita sia una **attività in convenzione** con il **SSN** in uno studio, avvalendosi di una segretaria, che una **attività in forma privata** (cioè in regime di non convenzione) in un altro studio.

Una tale situazione richiede di valutare l'eventuale sussistenza del requisito della **autonoma organizzazione** e la conseguente debenza dell'Irap.

Per quanto anche di recente affermato dalla **Corte di Cassazione**, occorre in proposito ricordare che:

- il requisito della autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente: a) sia sotto qualsiasi forma, il **responsabile** dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) **impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile** per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione (vedasi la sentenza delle Sezioni Unite n. 9451/2016);
- è irrilevante, per la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione, l'avvalersi in modo non occasionale di un **collaboratore con mansioni di segreteria** ovvero meramente **esecutive** (così sempre le Sezioni Unite nella sentenza n. 9451/2016);
- è irrilevante, per la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione, **la proprietà e l'utilizzo di un immobile** (vedasi, tra le altre, le ordinanze n. 15110 del 2009 e n. 23155 del 2010);
- **l'impiego di beni strumentali, anche se di valore consistente, non configura una autonoma organizzazione quando il capitale investito non vale a rappresentare un fattore aggiuntivo o moltiplicativo del valore rappresentato dalla mera attività intellettuale del professionista** ma risulti ad essa asservito in quanto indispensabile all'attività medesima e come tale inidoneo ad assumere rilievo, quale fattore produttivo di reddito, distinguibile da quello rappresentato dalla stessa attività intellettuale e dalla professionalità del lavoratore autonomo (così l'ordinanza n. 17671 del 6.09.16).

Sulla base dei suddetti principi è del tutto evidente, innanzitutto, che, **in assenza di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile e di collaboratori con mansioni di livello più elevato rispetto a quelle di segreteria o a quelle meramente esecutive, un medico non è soggetto ad Irap** indipendentemente dal fatto che svolga la sua attività solo in convenzione con il SSN, solo in forma privata o in parte in convenzione e in parte in forma privata.

Per quanto poi concerne l'utilizzo di due studi per lo svolgimento dell'attività, anche alla luce dei principi espressi dalla Corte di Cassazione nella recente ordinanza n. 17671 (quali sopra ricordati), il capitale investito nei due studi (quando di dimensioni non eccedenti gli spazi necessari all'esercizio dell'attività) è inidoneo ad assumere rilievo per la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione.

Tant'è che **la stessa Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 2967 del 10.02.14, ha affermato che per un medico di base del SSN l'utilizzazione di due studi non comporta la sussistenza di una autonoma organizzazione**, in quanto *"costituisce soltanto uno strumento per il migliore (e più comodo per il pubblico) esercizio della attività professionale autonoma"*.

Mettendo a sistema tutto quanto sopra, si giunge quindi alla conclusione che non è soggetto ad Irap il medico che svolge sia attività **in convenzione** con il **SSN** che attività **in forma privata**, con esercizio della prima attività **in uno studio** ed esercizio della seconda attività **in altro studio**; e ciò anche qualora si avvalga di un collaboratore con mansioni di **segreteria** (il che è stato riconosciuto anche dalla CTR Trieste nella recente sentenza n. 243/2016 del 31.08.16).

A margine si vuole fare anche una breve riflessione sulla **quantificazione delle spese di lite** nei contenziosi Irap dei medici.

Come noto i medici svolgono, di norma, attività **esenti** da **Iva**; il che preclude loro la **detrazione** dell'Iva assolta sugli acquisti (che diventa quindi un costo).

È pertanto da ritenere che, in caso di **condanna alle spese di lite**, l'Agenzia delle entrate sia tenuta a **rifondere** al medico vittorioso **anche l'Iva** (in particolare quella assolta sulle competenze del professionista che lo ha assistito).

Per approfondire le problematiche relative all'accertamento vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DELL'ACCERTAMENTO CON MASSIMILIANO TASINI

Milano Treviso

DICHIARAZIONI

Gli ultimi controlli prima dell'invio del modello Unico SC 2016

di Federica Furlani

Il mese di settembre è di norma tristemente impiegato nella compilazione di quelle “parti” del modello Unico che, non incidendo sulla determinazione dell’imposta, sono state “dimenticate” nella fase iniziale di redazione ma che, in vista dell’approssimarsi della **scadenza per la trasmissione telematica** (30 settembre), vanno completate in considerazione del **rischio** e delle **sanzioni** derivanti da eventuali dimenticanze.

Dopo aver affrontato nel [precedente contributo](#) i **controlli** relativi all’opzione per il consolidato fiscale, si analizzano ora quelli di ordine più generale.

Operazioni black list

La disciplina relativa alle **spese e ai componenti negativi derivanti da paesi black list**, di cui all’articolo 110 del Tuir, è stata modificata nel corso del 2015 ad opera prima del **decreto internazionalizzazione** (D.Lgs. 147/2015) e poi dalla **legge di Stabilità 2016** (L. 208/2015).

In particolare l’articolo 5 del citato decreto ha stabilito che **le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione**, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati **sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale**, determinato ai sensi dell’articolo 9.

Si passa pertanto, nel 2015, dall’indeducibilità dei costi alle **deducibilità limitata** in base al valore normale.

Tale deducibilità limitata non si applica, e il costo è deducibile integralmente, se il contribuente riesce a dimostrare che le operazioni poste in essere rispondono ad un **effettivo interesse economico** ed hanno avuto concreta esecuzione.

Con la legge di Stabilità 2016 sono stati poi **abrogati**, a decorrere dal 1° gennaio 2016, i commi da 10 a 12-bis dell’articolo 110 Tuir; di conseguenza la deducibilità dei costi c.d. “*black list*” diventa assoggettata alle stesse condizioni previste per ogni tipo di costo “domestico”: inerenza, competenza ed effettività dell’operazione.

Quindi, dal periodo di imposta 2015 tali spese sono pertanto **deducibili entro i limiti del valore normale**; la **parte eccedente** non è deducibile salvo la dimostrazione **dell’effettivo interesse economico**.

In ogni caso le suddette spese e gli altri componenti negativi deducibili sono **separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi**, in modo da “segnalarli” all’Amministrazione finanziaria.

Vanno pertanto compilati i seguenti righi:

- **rigo RF29**, in modo da indicare, quali **variazioni in aumento**, le spese e gli altri componenti negativi che derivano da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati;

RF29	Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati	,00
------	--	-----

- nel **rigo RF52, colonna 2**, vanno indicate le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati ovvero derivanti da prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati nei medesimi Stati o territori, deducibili ai sensi dei commi 10 e 11 dell’articolo 110 del Tuir; nella **colonna 1**, va indicata la quota delle predette spese e altri componenti negativi eccedenti il valore normale per i quali, per effetto dell’esclusione di cui all’articolo 110, comma 11, del Tuir, non opera l’indeducibilità prevista dai commi 10 e 12-bis del medesimo articolo; tale quota va ricompresa anche nella colonna 2.

RF52	Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati	Spese eccedenti il valore normale
		(1) ,00) ² ,00

Ricordiamo che per **spese e componenti negativi** devono intendersi:

- i costi d’acquisto per merci o per prestazioni di servizi;
- gli ammortamenti;
- le svalutazioni;
- le perdite su crediti;
- le minusvalenze;
- gli interessi e gli oneri finanziari assimilati derivanti da transazioni aventi causa finanziaria;
- ogni altro componente negativo derivante da operazioni intercorse con soggetti *black list*.

Conservazione dei documenti rilevanti ai fini tributari

Il decreto del MEF 17 giugno 2014 ha istituito l’obbligo di comunicare nella dichiarazione dei redditi se si effettua la **conservazione** dei documenti fiscalmente rilevanti in modalità **elettronica**.

Il rigo **RS104** va pertanto compilato indicando:

- il **codice 1**, qualora il contribuente nel periodo di riferimento, abbia **conservato in modalità elettronica almeno un documento rilevante ai fini tributari, anche nel caso in cui sia stata affidata a terzi la conservazione elettronica dei documenti**;
- il **codice 2**, qualora il contribuente nel periodo di riferimento, **non abbia conservato** in modalità elettronica alcun documento rilevante ai fini tributari.

Conservazione dei documenti rilevanti ai fini tributari	RS104	
--	-------	--

Canone RAI

La sezione del modello Unico dedicata al canone RAI (righi RS111-112 Unico SC) deve essere compilata dalle società che abbiano **detenuto nell'anno 2015 o che detengano per la prima volta nell'anno 2016 uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle trasmissioni radio televisive in esercizi pubblici, in locali aperti al pubblico o comunque fuori dell'ambito familiare**, o che li impiegano a scopo di lucro diretto o indiretto per i quali si è versato l'importo fissato annualmente per l'abbonamento speciale alla RAI.

Va pertanto verificata la corretta compilazione dei righi dedicati, nei quali è necessario indicare in particolare, per ogni singolo abbonamento, il numero di abbonamento speciale alla radio o televisione intestato al soggetto dichiarante, la categoria di appartenenza ai fini dell'applicazione della tariffa di abbonamento, e la data del primo versamento per un nuovo abbonamento speciale, qualora sia stato effettuato nell'anno 2016.



PENALE TRIBUTARIO

Occultamento delle scritture e ricostruzione del volume d'affari

di Luigi Ferrajoli

In data **14 giugno 2016** la **Corte di appello di Lecce** si è pronunciata in materia di reati tributari e ha statuito che, ai fini della configurabilità del reato di **occultamento o distruzione di scritture contabili**, non rileva il fatto che la **documentazione** sia stata comunque **reperita e ricostruito il connesso volume di affari**, atteso che la norma intende assicurare la **trasparenza fiscale del contribuente** e non attribuisce rilievo alla **ricostruzione ab externo** – attraverso riscontri incrociati – delle **operazioni non documentate** presso i soggetti economici cui si riferiscono quelle operazioni.

Orbene, nel caso di specie, il titolare di una ditta individuale era stato condannato dal Tribunale di Taranto alla pena di mesi sei e giorni venti di reclusione per il **reato di cui all'articolo 10 del D.Lgs. 74/2000**, per avere **occultato e distrutto**, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, le **scritture contabili e i documenti di cui è obbligatoria la conservazione** – segnatamente, **sei fatture di acquisto** relative agli anni 2008 e 2009 – in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari della ditta medesima.

Avverso detta pronuncia l'imputato aveva **presentato ricorso** innanzi alla Corte di appello di Lecce, deducendo:

- **l'assenza di prova** relativamente all'originaria istituzione dei documenti contabili e quindi l'impossibilità di stabilire se il mancato rinvenimento dipendesse da un'omissione originaria o da una sopravvenuta attività di eliminazione;
- che la **prova di responsabilità fosse fondata sul riscontro incrociato** tra quanto rinvenuto presso la sua ditta individuale e presso un'altra società, ricostruzione che sarebbe stata – a sua detta – **irrilevante ai fini dell'integrazione del reato**.

Analizzando nel merito la questione, il giudice di secondo grado ha preliminarmente rilevato come, non essendo stato l'imputato **in possesso di alcuna documentazione fiscale e contabile** ed essendo state **rinvenute presso la società emittente le copie di sei fatture d'acquisto**, nessun pregio potevano rivestire le soprarchiamate argomentazioni, considerato che l'esito dei riscontri incrociati posti in essere dalla Guardia di Finanza portava a concludere proprio che **l'appellante esercitasse in concreto un'attività imprenditoriale** e che **esistesse in capo alla ditta**, nella sua titolarità, **un certo volume di affari**.

Come noto, l'articolo 10 del D.Lgs. 74/2000 prevede la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni per chiunque, “**al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i**

documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari”.

È evidente che nella menzionata documentazione debbano essere ricomprese **anche le fatture passive**, posto che **l'articolo 22, comma 3, del D.P.R. 600/1973** prevede la conservazione obbligatoria non solo delle fatture emesse, ma **anche di quelle ricevute**.

In ogni caso, la Corte di appello ha ritenuto del tutto irrilevante che la documentazione fosse stata comunque reperita e conseguentemente ricostruito il connesso volume di affari atteso che, come la Cassazione ha già avuto modo di affermare “**proprio perché la norma intende assicurare la trasparenza fiscale del contribuente**, è irrilevante che delle operazioni non documentate venga effettuata la ricostruzione ab externo, attraverso riscontri incrociati, presso i soggetti economici cui si riferiscono quelle operazioni” (Cass. n. 39711/09 e Cass. n. 3057/08).

Se non si seguisse tale ragionamento, la norma di cui al citato art. 10 “sarebbe sostanzialmente inutiliter data ove si attribuisse alla solerzia degli accertatori ed alla loro capacità di reperire aliunde elementi di prova **una sorta di efficacia sanante dell'illecita condotta dell'imprenditore**”.

Secondo la Corte di legittimità, “ben difficilmente infatti questa condotta sarebbe sanzionata dal momento che in materia, di regola, in un modo o nell'altro, prima o poi, eventualmente procedendo a controlli incrociati, l'evasione fiscale viene scoperta. Essa per contro, acquista una precisa ragion d'essere anche perché **responsabilizza l'imprenditore** – allorché si interpreta nel senso che la ricostruzione dei redditi e del volume di affari dell'impresa deve poter avvenire con i documenti che il titolare è tenuto a conservare – escluso pertanto qualsiasi riferimento ad una impossibilità assoluta di procedere a tale ricostruzione” (cit. Cass. n. 39711/2009).

Alla luce di tali argomentazioni e in applicazione del richiamato principio di trasparenza fiscale, la Corte di Lecce non ha potuto fare altro che **confermare la declaratoria di colpevolezza dell'appellante**, concludendo per il **rigetto del ricorso** e la condanna dell'imputato al pagamento delle spese processuali del grado.

Per approfondire le problematiche in materia penal-tributaria vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO ►►

CON LUIGI FERRAJOLI

Milano dal 18 ottobre

IVA

Le conseguenze dell'errata applicazione del reverse charge

di Luca Caramaschi

Dopo aver esaminato, in un [precedente contributo](#), la fattispecie della errata fatturazione in Iva di prestazioni che richiedevano l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (regolata dal comma 9-bis1 dell'articolo 6 del D.Lgs. 471/1997), andiamo ora ad analizzare la casistica opposta, e cioè il caso del soggetto che erroneamente emette in regime di **inversione contabile** una fattura relativa ad operazioni che avrebbero dovuto scontare l'applicazione del regime Iva ordinario. Si tratta di situazioni che a ben vedere rappresentano due facce della stessa medaglia e che hanno come comune denominatore una errata interpretazione delle disposizioni che regolano la particolare modalità di assolvimento dell'imposta nota come **reverse charge**.

Per la verità, pur trattandosi di fattispecie speculari, nel sistema sanzionatorio previgente (ovverossia quello in vigore fino al 31 dicembre 2015) le due situazioni erano considerate – in particolar modo da alcuni Uffici dell'Amministrazione finanziaria – in modo assai differente:

- mentre le prime (fatturazione in Iva di operazioni soggette a **reverse charge**) erano legittimamente considerate violazioni rientranti a pieno titolo nell'alveo del sistema dell'inversione contabile e in quanto tali disciplinate sotto il profilo sanzionatorio dal previgente comma 9-bis del citato articolo 6,
- le seconde (fatturazione in **reverse charge** di operazioni soggette ad Iva) venivano considerate come “**estranee**” al sistema dell'inversione contabile e, pertanto, ricondotte ai casi di evidenza in fattura di imposta in misura inferiore (nel nostro caso per a “zero”) a quella dovuta; fattispecie, quest'ultima, che trova la sua disciplina sanzionatoria nel comma 1 del più volte richiamato articolo 6.

Tale interpretazione era il frutto di una non chiarissima formulazione del previgente comma 9-bis che sul punto faceva riferimento all'imposta assolta “*ancorché irregolarmente dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore,*” evocando il tal modo sia la prima ipotesi riferita al cedente/prestatore che erroneamente emetteva fattura con applicazione dell'Iva, che la seconda nella quale era il cessionario/committente ad assolvere l'imposta in modo **irregolare**, quale diretta conseguenza dell'errore commesso però sempre dal cedente/prestatore.

È proprio sulla scorta di tale ultima considerazione che alcuni Uffici dell'Amministrazione finanziaria hanno ritenuto non applicabile tale previsione anche al caso oggetto di analisi, soffermandosi proprio sul fatto che l'errore commesso dal cessionario/committente è in questo caso provocato dalla **violazione** commessa dallo stesso cedente/prestatore.

Occorre in proposito osservare come le due diverse interpretazioni conducevano a conseguenze ben differenti sotto il profilo dell'entità della sanzione: la tesi sposata dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, infatti, conduceva all'applicazione della sanzione **proporzionale** piena (nel sistema previgente compresa tra il 100 e il 200 per cento dell'imposta) prevista dal comma 1 dell'articolo 6 del D.Lgs. 471/1997, mentre la tesi (corretta a parere di chi scrive) fondata sul dato letterale della disposizione recata dal previgente comma 9-bis e sostenuta da diversa giurisprudenza di merito (CTR Puglia n. 3074/2014 e n. 64/23/12), portava all'applicazione della sanzione che, seppur proporzionale, era fissata nella misura del 3 per cento della imposta non correttamente documentata.

Ad oggi tale questione può dirsi risolta posto che, anche con riferimento alle violazioni commesse nel **passato** e contestate in atti non ancora divenuti definitivi, la stessa Agenzia delle entrate con la circolare n. 4/E/2016 ha riconosciuto, in applicazione del principio del **favor rei**, la possibilità di far valere le più favorevoli disposizioni in vigore dal 1° gennaio 2016. È quindi con il nuovo **comma 9-bis2** dell'articolo 6 del D.Lgs. 471/1997 che il legislatore, ponendo fine a tali questioni (anzi, avvalorando la tesi di quanti sostenevano l'attrazione di entrambe le fattispecie alla disciplina sanzionatoria del **reverse charge**), riconduce in modo chiaro e inequivocabile al *reverse charge* tale fattispecie.

Il primo periodo della nuova disposizione dispone, infatti, che *"In deroga al comma 1, qualora, in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis, sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il cedente o il prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro".*

Mentre al secondo periodo viene riproposta la disposizione per cui *"Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cessionario o committente"*.

Le **similitudini** con la fattispecie di cui al precedente comma 9-bis1 – seppur con riferimento in questo caso al cedente/prestatore e non al cessionario/committente – sono evidenti:

- la misura della sanzione fissa è la medesima (da 250 a 10.000 euro);
- viene prevista la **solidarietà** dei soggetti coinvolti, con riferimento alla sola sanzione;
- non viene richiesto al cedente/prestatore di "ripristinare" la situazione corretta ovvero di assolvere l'imposta;
- viene riconosciuto il diritto alla detrazione da parte del cessionario/committente che "erroneamente" procede ad assolvere l'imposta con il meccanismo del **reverse charge**;
- per l'applicazione della sanzione fissa è richiesto che l'imposta, ancorché erroneamente, venga "assolta".

Al di là del significato da attribuire al concetto di **"assoluzione"** dell'imposta (che si ritiene

debba intendersi come concorso alla liquidazione periodica piuttosto che al suo successivo versamento), si ritiene, quindi, che in caso di **mancato assolvimento** dell'imposta da parte del cessionario/committente mediante applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, e in assenza di regolarizzazione dell'operazione, trovi applicazione in capo a quest'ultimo la sanzione **proporzionale** piena del comma 1 dell'articolo 6 del D.Lgs. 471/1997, ovvero compresa tra il 90 e 180 per cento dell'imposta non correttamente assolta.

Sempre in modo simmetrico rispetto al comma precedente, l'ultimo periodo del comma 9-bis2 stabilisce che “*Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cedente o prestatore è punito con la sanzione di cui al comma 1 quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile anziché nel modo ordinario è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole*”.

In tale situazione, pertanto, la sanzione in misura fissa lascerebbe lo spazio a quella proporzionale richiamata dal comma 1 dell'articolo 6 del D.Lgs. 471/1997, compresa, nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 2016, tra il 90 e il 180 per cento dell'imposta non correttamente documentata.

Sul punto occorre rimarcare come il legislatore, per applicare la più gravosa sanzione proporzionale, richieda agli **organi accertatori** una dimostrata verifica della “consapevolezza” del cedente/prestatore. Diversamente da quanto previsto nel precedente comma 9-bis1, nel quale è previsto che l'indagine vada condotta in capo al cessionario/committente (quindi, con tutte le difficoltà legate al fatto che la “connivenza” con l'autore della violazione va **dimostrata** in capo ad un soggetto che non ha emesso il documento errato), la verifica in questo caso si presenta (forse) più agevole, posto che la stessa riguarda direttamente il soggetto che ha emesso il documento errato e che quindi, non potrà semplicemente affermare di “non sapere”.

Anche per la fattispecie contemplata dal comma 9-bis2 del citato articolo 6 si ritiene possano estendersi le **considerazioni** già espresse con riferimento al commento del precedente comma 9-bis1, in merito alla possibilità del cessionario/committente di regolarizzare l'operazione qualora il cedente/prestatore rifiuti di rimettere la fattura corretta. Si richiamano, quindi, anche in questa sede le precisazioni già fornite dall'Agenzia delle entrate nel paragrafo 10.3 della circolare n. 12/E/2010, con riferimento al previgente sistema sanzionatorio.

Dedichiamo un'ultima considerazione alla volontà del cedente/prestatore di procedere al **ravvedimento operoso** della violazione commessa. Oltre a versare la sanzione fissa dei 250 euro in misura ridotta, lo stesso dovrebbe emettere una nota di variazione in aumento con addebito al cessionario/committente per la rivalsa. È poi probabile che il versamento dell'imposta evidenziato nella **nota di variazione** debba intendersi “tardivo” ai sensi dell'articolo 13 del D.Lgs. 471/1997, con la necessità di doverlo sanare secondo le disposizioni recate dall'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997. Resta poi il tema della corretta esposizione dei dati nei quadri del **modello di dichiarazione** Iva annuale, in relazione al quale potrebbero determinarsi violazioni da dichiarazione infedele, punite ai sensi dell'articolo 5, comma 4, del

D.Lgs. 471/1997.

Per approfondire le problematiche relative all'Iva vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



PROFESSIONI

Il “modeling”

di Laura Maestri

La **programmazione neurolinguistica** è la neuroscienza che si fonda sullo studio del **linguaggio** e dell'influenza che esso ha sul comportamento umano.

Uno dei presupposti fondamentali è denominato “**modeling**”.

Di cosa si tratta? Si parte da un concetto basilare, universalmente riconosciuto come vero: se qualcuno può fare qualcosa, chiunque altro può prenderlo a **modello**.

Il *modeling* suggerisce esattamente questa pratica: prendere a modello chi ha avuto successo in un **obiettivo equivalente** a quello che si vuole raggiungere.

Quando ci si prefigge una meta e non si è certi del percorso da seguire per conquistarla, il suggerimento è quello di osservare chi l'ha già guadagnata e studiarne con attenzione la **strategia** grazie a cui l'ha conseguita.

L'**obiettivo** potrebbe essere lungimirante, come scalare la vetta del Monte Bianco, oppure più convenzionale: come fa il collega ad alzarsi tutte le mattine alle 6.30, fare *jogging* per un'ora, e dopo la doccia essere in piena forma, pronto per una giornata di lavoro intenso?

Quando si è motivati a fare qualcosa, ma non si trova la modalità per applicarsi concretamente all'azione, può essere funzionale **seguire l'esempio** e ripercorrere le **tattiche** di chi ha già tagliato il traguardo (oppure lo raggiunge costantemente).

Si può anche osare di più e porre la **domanda** alla persona in questione: “*come fai a...?*” perché è proprio questo che ci interessa: non il perché, bensì il **come**.

Ognuno di noi potrebbe avere motivi diversi per voler concretizzare un proposito (si fa *jogging* per mantenere in buona salute l'apparato cardiovascolare, per allenarsi in funzione di una gara, per perdere peso, oppure per scaricare la troppa adrenalina accumulata in ufficio), e noi conosciamo bene quali siano le nostre personali leve motivazionali. Non ci interessa quindi il perché la persona abbia deciso di arrivare allo scopo, ma **come lo raggiunga** sì.

Questa dinamica, quando utilizzata in modo funzionale, diventa una **risorsa** accessibile e a propria disposizione, a cui attingere ogni volta che si decide di migliorare la propria qualità di vita.

Anche le situazioni **più ordinarie** possono trarre vantaggio dal *modeling*: come fa la mia collega a portarsi nei viaggi di lavoro un bagaglio così ridotto ed essere sempre perfetta in qualsiasi occasione, mentre io mi trascino sempre una valigia immensa e non ho mai il capo giusto da indossare?

Per approfondire gli aspetti della comunicazione vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

Seminario di specializzazione

COMUNICARE PIÙ EFFICACEMENTE

Bologna Verona Milano Roma