

**Edizione di mercoledì 14 febbraio 2018**

## **DICHIARAZIONI**

**Liquidazioni periodiche e dichiarazione Iva 2018**

di **Sandro Cerato**

## **CONTROLLO**

**Revisione legale e “scetticismo professionale”**

di **Francesco Rizzi**

## **DICHIARAZIONI**

**Dichiarazioni a favore: no all'utilizzo dell'integrativa “a catena”**

di **Raffaele Pellino**

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**Il ruolo dei comuni nell'individuazione della residenza fiscale**

di **Marco Bargagli**

## **IVA**

**Violazioni in materia di reverse charge: il comma 9-bis.1 – III° parte**

di **EVOLUTION**

## DICHIARAZIONI

---

### ***Liquidazioni periodiche e dichiarazione Iva 2018***

di **Sandro Cerato**

La **compilazione della dichiarazione annuale Iva 2018** per l'anno 2017 è fortemente condizionata dalla gestione delle **comunicazioni periodiche trimestrali Iva** che nel corso dell'anno sono state presentate dal soggetto passivo Iva.

In linea generale, la corretta gestione delle comunicazioni trimestrali Iva comporta il **venir meno dell'obbligo di compilazione del quadro VH**, poiché i dati delle liquidazioni periodiche sono già stati comunicati all'Amministrazione Finanziaria a seguito della presentazione delle predette comunicazioni trimestrali.

Pertanto, come si legge nelle stesse istruzioni al modello Iva 2018, da quest'anno **il quadro VH deve essere compilato esclusivamente qualora si intenda inviare, integrare o correggere i dati omessi, incompleti o errati nelle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva**, come già peraltro anticipato nella [risoluzione AdE 104/E/2017](#).

È proprio in tale documento di prassi che sono contenute le regole che governano il rapporto tra le comunicazioni periodiche di cui all'[articolo 21 D.L. 78/2010](#) e la dichiarazione annuale Iva nelle ipotesi in cui il **soggetto passivo intenda correggere errori od omissioni contenute nelle comunicazioni periodiche**. È piuttosto probabile, infatti, che nelle operazioni di controllo propedeutiche alla compilazione della **dichiarazione annuale Iva** il contribuente si accorga di eventuali errori od omissioni compiuti nelle comunicazioni delle liquidazioni trimestrali e non ancora contestati dall'Amministrazione finanziaria.

In tal caso, è possibile **procedere con due modalità**, la prima delle quali riguarda **l'integrazione delle comunicazioni inviate tramite la ripresentazione delle stesse**, correggendo gli errori commessi all'atto dell'originario invio, con ravvedimento e pagamento della sanzione di euro 500 ridotta in funzione del momento in cui avviene la regolarizzazione. Così operando, il soggetto passivo **non deve compilare il quadro VH** della dichiarazione Iva in quanto la correzione delle comunicazioni periodiche è già avvenuto correggendo direttamente le stesse.

La seconda modalità di correzione può avvenire sanando le irregolarità commesse nella gestione delle comunicazioni trimestrali **direttamente nella dichiarazione annuale Iva**.

Sul punto, la [risoluzione AdE 104/E/2017](#) precisa che se con la dichiarazione annuale sono inviati/integrati/corretti i dati omessi/incompleti/errati delle comunicazioni periodiche, è dovuta la sola sanzione di cui all'[articolo 11, comma 2-ter, D.Lgs. 471/1997](#) (ossia quella da euro 500 ad euro 2.000 prevista per le comunicazioni trimestrali) ridotta con **ravvedimento**

**operoso.**

Operativamente, il **soggetto passivo regolarizza compilando il quadro VH della dichiarazione Iva quale quadro “sostitutivo” della comunicazione** periodica trimestrale, ottenendo in tal modo gli stessi effetti sananti della prima soluzione descritta.

E' opportuno segnalare altresì un'altra questione che potrebbe presentare delle criticità, ed in particolare quella riferita alle tempistiche di presentazione della **comunicazione periodica del quarto trimestre 2017** e della **dichiarazione annuale Iva**.

La questione riguarda soprattutto quei soggetti passivi che, al fine di **compensare il credito Iva** dell'anno 2017 intendono presentare la dichiarazione annuale già nel mese di **febbraio**, e quindi prima della scadenza del termine di presentazione della **comunicazione periodica del quarto trimestre**, il cui termine scade il **28 febbraio** p.v..

In tal caso, infatti, si pone la questione se sia opportuno (o necessario) compilare il **quadro VH** del modello Iva o se si possa fare “affidamento” sulla successiva corretta presentazione nei termini della comunicazione periodica trimestrale.

Sul punto, sarebbe senz'altro preferibile presentare prima di tutto la **comunicazione periodica trimestrale** del quarto trimestre 2017 e solo successivamente procedere con l'invio della **dichiarazione annuale Iva**.



## CONTROLLO

---

### ***Revisione legale e “scetticismo professionale”***

di **Francesco Rizzi**

Nel nostro ordinamento già esiste l'onere di tenere, a seconda i casi, un comportamento mediamente diligente da ***bonus pater familias*** (ad esempio, per il debitore che adempie alla propria obbligazione pecuniaria) oppure di più elevata e specifica “**diligenza professionale**” (come quella chiesta ad esempio ai membri del collegio sindacale).

Oltre alla predetta “diligenza professionale”, a chi esercita la professione di **revisore legale** viene **ulteriormente** chiesto, *in primis* dal legislatore e poi dai **principi di revisione internazionali**, di svolgere il proprio lavoro assumendo **anche** un atteggiamento **costantemente** dubitativo, detto di “**scetticismo professionale**” (secondo la terminologia anglosassone, di ***Professional skepticism***).

Ad elevare tale atteggiamento a vero e proprio “**dovere**” del revisore è in primo luogo la **legge** ordinaria, la quale ne fornisce anche una puntuale **definizione**.

Di fatti, secondo l'[articolo 9, commi da 2 a 4, D.Lgs. 39/2010](#) “*Il revisore legale o la società di revisione legale che effettua la revisione legale dei conti **esercita nel corso dell'intera revisione lo scetticismo professionale**, riconoscendo la **possibilità** che si verifichi un **errore significativo** attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarità, compresi **frodi o errori**.*

*Il revisore legale o la società di revisione legale che effettua la revisione legale esercita lo scetticismo professionale **in particolare** durante la revisione delle **stime** fornite dalla direzione riguardanti:*

- *il **fair value** (valore equo),*
- *la **riduzione di valore** delle attività,*
- *gli **accantonamenti**,*
- *i **flussi di cassa** futuri*
- *e la **capacità** dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento.*

*Ai fini del presente articolo, per “scetticismo professionale” si intende un **atteggiamento caratterizzato***

- *da un **approccio dubitativo**,*
- *dal **costante monitoraggio delle condizioni** che potrebbero indicare una **potenziale inesattezza** dovuta a errore o frode,*
- *nonché da una **valutazione critica della documentazione inerente alla revisione**”.*

Anche nei **principi di revisione internazionali** viene sovente fatto riferimento, sia direttamente che indirettamente, a tale metodologia di lavoro basata su un **costante** atteggiamento dubitativo.

In particolare, detti principi forniscono una **definizione** di “scetticismo professionale” del tutto **analoga** alla succitata formulazione normativa.

Nei principi di revisione, infatti, per “scetticismo professionale” si intende quell'**atteggiamento** “che comprenda un **approccio dubitativo**, attento alle condizioni che possano indicare **possibili errori** dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi, e una **valutazione critica** degli elementi probativi” (cfr. il nuovo “**Glossario**” esplicativo del significato dei termini utilizzati nei **principi di revisione internazionali ISA Italia** e nel principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1, approvato con la recente **determina del Ragioniere Generale dello Stato del 12/01/2018 prot. 4993**).

Trattasi dunque di una “**tipizzazione**” normativa dell'**approccio metodologico** che **deve** avere il revisore; approccio che, per quanto appena esposto, si palesa per nulla lontano da un'applicazione pratica del “**dubbio metodico**” di cartesiana memoria.

È inoltre palese come la **ratio** della norma e dei principi di revisione sia quella di **garantire** quanto più possibile la **terzietà** del revisore rispetto alla società da assoggettare a revisione (e cioè rispetto al soggetto che in buona sostanza gli commissiona l'incarico di revisione).

Giova infine ribadire e **sottolineare**

- come il revisore sia chiamato ad assumere questo **atteggiamento dubitativo** nel corso di **tutto** il lavoro di revisione e quindi durante **ciascuna** fase del processo di revisione;
- come il **corretto** esercizio dello “scetticismo professionale” non sia un elemento da sottovalutare ma, al contrario, sia un elemento costitutivo della **qualità** del lavoro di revisione.

Ecco perché non è una battuta, bensì una verità, ritenere che il revisore sia uno “**scettico per professione**”.

**Special Event**

**L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE  
ATTRAVERSO L'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO**

Scopri le sedi in programmazione >

## DICHIARAZIONI

---

### ***Dichiarazioni a favore: no all'utilizzo dell'integrativa "a catena"***

di **Raffaele Pellino**

È escluso l'utilizzo delle c.d. **integrative "a catena"** per superare il limite temporale alla compensazione dei maggiori crediti emergenti dalle **dichiarazioni "ultrannuali"**, mentre è possibile l'utilizzo in compensazione, già a partire dal **1° gennaio 2018**, del credito emergente dalla **integrativa a favore** "lunga" presentata nel 2017.

Questi, in sintesi, i chiarimenti forniti dall'**Agenzia delle Entrate** nel corso di Telefisco 2018, che si aggiungono all'altra importante precisazione, fornita nei giorni scorsi, in forza della quale è esclusa l'applicazione di sanzioni a carico del contribuente nel caso si presenti una **integrativa a favore** (in tale eventualità, non risulta integrata neppure la violazione relativa al contenuto della **dichiarazione inesatta** che l'[articolo 8 D.Lgs. 471/1997](#) punisce con la **sanzione** da euro 250 a euro 2.000).

Prima di entrare nel merito delle risposte fornite dai funzionari delle Entrate si ricorda che l'[articolo 5 D.L. 193/2016](#) ha modificato l'[articolo 2, commi 8 e 8-bis, D.P.R. 322/1998](#), unificando i termini di presentazione della **dichiarazione integrativa** ai fini delle imposte dirette ed Irap "a favore" con quella "a sfavore": entrambe le dichiarazioni, possono ora essere presentate **entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento** di cui all'[articolo 43 D.P.R. 600/1973](#).

Analoga previsione è contenuta nell'[articolo 8 D.P.R. 322/1998](#), anche ai fini Iva. Tuttavia, mentre il credito derivante dalla **dichiarazione integrativa "a favore"** presentata **entro** il termine di presentazione della **dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo**, può essere utilizzato in compensazione già a partire dal **giorno successivo all'integrazione**, quando la dichiarazione integrativa a favore è presentata oltre detto termine (c.d. **integrative "ultrannuali"**), il maggior credito d'imposta ivi emergente può essere utilizzato in compensazione orizzontale solo "*per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata l'integrativa*".

Ciò premesso, è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate di confermare la possibilità, per il contribuente, di rettificare a proprio favore una dichiarazione **oltre il termine** di presentazione del modello relativo al periodo d'imposta successivo, utilizzando la c.d. **integrativa "a catena"**, così da riportare il credito nella **dichiarazione integrativa più vicina** (entro l'anno) e, quindi, usare subito il **credito in compensazione**.

Intervenendo sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che **il limite temporale all'utilizzo in compensazione dei maggiori crediti** emergenti dalle dichiarazioni "ultrannuali", **non può**

**essere superato attraverso l'integrazione "a catena" di tutte le dichiarazioni**, a partire da quella in cui è stato commesso l'errore fino all'ultima dichiarazione utile, **non essendo tale procedimento conforme alle nuove regole dell'integrazione**.

Altro aspetto oggetto di chiarimenti ha riguardato l'utilizzabilità, dal **1° gennaio 2018**, del credito emergente da una integrativa a favore "lunga" (cioè trasmessa oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo) presentata nel **2017**. Nell'esprimere orientamento favorevole sulla questione, l'Agenzia ha sottolineato che l'unico limite imposto per le integrative a favore trasmesse oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (c.d. integrativa "ultrannuali") riguarda il **momento di utilizzabilità del credito emergente**.

La norma ([articolo 2, comma 8-bis](#), e [articolo 8, comma 6-quater, D.P.R. 322/1998](#)), infatti, prevede che il credito emergente dall'**integrativa "lunga"** – qualora non sia stato chiesto a rimborso – debba essere riportato nella **dichiarazione** relativa al periodo d'imposta in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa e possa essere usato in compensazione (ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#)) a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

Ne consegue – precisa l'Agenzia – che **il credito emergente dalla dichiarazione integrativa "lunga" è utilizzabile in compensazione già a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di presentazione della stessa, non essendo necessaria la preventiva presentazione della dichiarazione annuale** relativa al periodo d'imposta in cui è stata eseguita l'integrazione. Quindi, il credito emergente dalla dichiarazione integrativa "ultrannuale" presentata nel 2017 è utilizzabile già a partire dal 1° gennaio 2018.

Tuttavia, il credito, per effetto del **riporto** nella **dichiarazione** relativa all'anno in cui è avvenuta l'integrazione, partecipa alla liquidazione della relativa imposta, determinando, a seconda dei casi, un **minore debito d'imposta** (per effetto dello scomputo "interno" alla dichiarazione) oppure una **maggiore eccedenza a credito**. Pertanto – sottolinea l'Agenzia – prima di procedere all'utilizzo del credito in compensazione "esterna" nel modello F24 è opportuno considerare l'eventuale **effetto compensativo "interno" alla dichiarazione**.

Seminario di specializzazione

## LE INTEGRAZIONI E LE CORREZIONI DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >



## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***Il ruolo dei comuni nell'individuazione della residenza fiscale***

di **Marco Bargagli**

Come noto l'[articolo 2, comma 2, Tuir](#) prevede che: ***“ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile”.***

Di conseguenza **la persona fisica** che, per la **maggior parte del periodo d'imposta** (convenzionalmente 183 giorni), è stata iscritta **all'anagrafe dei cittadini residenti (requisito formale)**, ossia ha stabilito il **proprio domicilio** o la **propria residenza** sul territorio nazionale (**requisiti sostanziali alternativi**) sarà considerata **residente in Italia**, dove sarà tenuta a **pagare le tasse per i redditi ovunque prodotti nel mondo**, in base al c.d. *worldwide principle*.

In merito, occorre precisare che qualora un **cittadino italiano** intenda **emigrare all'estero**, dove sarà stabilita la **propria residenza fiscale**, lo stesso dovrà provvedere alla **cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente del suo comune di residenza** e, simmetricamente, **iscriversi all'AIRE** (anagrafe italiani residenti all'estero).

Sullo specifico punto, la [circolare n. 304/E del 02.12.1997](#) (Ministero delle Finanze, Direzione centrale accertamento e programmazione) ha chiarito che: ***“La cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello stato ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici. Da ciò discende che l'aver stabilito il domicilio civilistico in Italia ovvero l'aver fissato la propria residenza nel territorio dello Stato sono condizioni sufficienti per l'integrazione della fattispecie di residenza fiscale, indipendentemente dall'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente”.***

Inoltre, prosegue la citata circolare: ***“Con lo scopo di stabilire la residenza all'estero di un cittadino iscritto all'Aire, occorre effettuare una valutazione d'insieme dei molteplici rapporti, sia personali che reali, che il soggetto intrattiene in Italia al fine di valutare se, nel periodo in cui era anagraficamente iscritto all'estero, aveva perso ogni significativo collegamento con l'Italia.”***

In relazione alla **corretta individuazione della residenza fiscale della persona fisica**, la Guardia di Finanza, con la nuova [circolare n. 1/2018](#), ha fornito **precise indicazioni operative**.

A **titolo esemplificativo**, come chiarito dal **citato documento di prassi**, i **verificatori** dovranno:



- nel caso di soggetti iscritti all'AIRE, reperire notizie certe sulla posizione storico anagrafica risultante presso il Comune dell'ultimo domicilio fiscale in Italia;
- appurare l'esistenza di elementi di collegamento fattuali tra la persona fisica e il territorio dello Stato, con specifico riguardo alla sua permanenza in Italia, all'attività lavorativa svolta, alla partecipazione a riunioni d'affari, all'esistenza di rapporti commerciali, bancari, familiari, al sostenimento di spese sul territorio dello Stato, ecc.;
- acquisire tutte le informazioni disponibili nelle banche dati (posizione reddituale ed eventuale percezione di redditi da parte di soggetti residenti, possesso di beni mobili ed immobili, titolarità di cariche sociali, esistenza di utenze di cui la persona risulta intestataria – anche indirettamente – e altre circostanze del genere);
- raccogliere informazioni relative alle movimentazioni di capitali da e per l'estero, al luogo ed alla data di emissione di assegni bancari, nonché agli investimenti in titoli azionari ed obbligazionari italiani (cfr. **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, [circolare n. 1/2018](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza – volume III – parte V – capitolo 11, *"Il contrasto all'evasione e alle frodi fiscali di rilievo internazionale"*, 346 e ss.).

Con specifico riferimento al ruolo degli enti locali nella lotta all'evasione fiscale internazionale, l'[articolo 83 D.L. 112/2008](#), convertito con modificazioni nella **L. 133/2008**, ha sancito l'obbligo per i comuni italiani di **confermare** all'Agenzia delle Entrate, **entro 6 mesi dalla richiesta di iscrizione** nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero, che il **soggetto richiedente** ha effettivamente cessato la **residenza nel territorio nazionale**.

Più di recente, l'[articolo 7, comma 3, D.L. 193/2016](#), ha novellato l'[articolo 83 D.L. 112/2008](#), prevedendo che i comuni **devono inviare al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate**, entro i **sei mesi** successivi alla richiesta di iscrizione all'AIRE, anche i **dati dei soggetti richiedenti**.

Infatti, attualmente, a mente dell'[articolo 83, comma 17-bis, D.L. 112/2008](#): *"I comuni .. omissis .. inviano entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero i dati dei richiedenti alla predetta agenzia al fine della formazione di liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati; le modalità di comunicazione e i criteri per la formazione delle liste sono disciplinati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da adottarsi entro tre mesi dall'entrata in vigore della presente disposizione"*.

Master di specializzazione

**NOVITÀ DI VERIFICHE FISCALI E ACCERTAMENTO:  
STRUMENTI DI DIFESA E STRATEGIE PROCESSUALI**

Scopri le sedi in programmazione >

## IVA

### ***Violazioni in materia di reverse charge: il comma 9-bis.1 – III° parte***

di **EVOLUTION**



Come per tutti i principali articoli del D.Lgs. 471/1997 (di seguito anche “decreto”), l’articolo 15 del D.Lgs. 158/2015 ha modificato, sempre con effetto 1/01/2016, anche l’articolo 6, recante la disciplina della “violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all’imposta sul valore aggiunto”.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in EVOLUTION, nella sezione “Sanzioni”, una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo si occupa del trattamento sanzionatorio applicabile in caso di mancata applicazione del reverse charge e applicazione ordinaria dell’Iva.

Il [comma 9-bis.1 dell’articolo 6 del D.Lgs. 471/1997](#) disciplina, sul piano sanzionatorio, **la fattispecie in cui un’operazione soggetta a reverse charge sia stata assoggettata al regime Iva ordinario**, con conseguente applicazione dell’Iva da parte del cedente/prestatore.

In sostanza, l’Iva è stata assolta, nel senso che la relativa fattura è stata annotata nel registro di cui all’[articolo 23 del D.P.R. 633/1972](#), ma l’assolvimento è stato **irregolare**, cioè sulla base di un regime diverso rispetto a quello richiesto dal legislatore.

In tale contesto è prevista l’applicazione di una **sanzione** nella misura fissa **da 250 a 10.000 euro**, che può essere richiesta, **in via solidale**, tanto al **cedente/prestatore**, quanto al **cessionario/committente**. Valgono anche in questo caso le stesse considerazioni svolte a proposito della norma generale sulla base di commisurazione della sanzione, che è applicabile in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento a ciascun fornitore ([circolare AdE 16/E/2017](#) cit., paragrafo 3).

**Fino al 31/12/2015, questa violazione era punita in ragione del 3% dell’imposta irregolarmente assolta**, con un minimo di 258 euro. Nell’ipotesi in cui l’imposta non fosse

invece stata versata (da parte del cedente che aveva irregolarmente addebitato l'iva), tornava applicabile la sanzione proporzionale dal 100% al 200% del tributo.

La norma testualmente prevedeva che “[la sanzione del 100% dell'imposta] *si applica al cedente o prestatore che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento*”.

Tale previsione è stata ora potenziata, non limitando l'applicazione della sanzione proporzionale al caso in cui il cedente/prestatore diretto non abbia versato l'iva irregolarmente addebitata, ma prevedendo l'irrogazione, a carico del solo cessionario/committente, della **sanzione proporzionale del 90% al 180% dell'imposta irregolarmente addebitata** nei modi ordinari quando ciò viene determinato da “**un intento di evasione o di frode** del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole”.

In base all'attuale versione, quindi, non ha importanza che l'iva non sia stata versata dal proprio fornitore o dal fornitore del proprio fornitore (quest'ultima situazione non veniva espressamente considerata dalla norma previgente, sebbene potesse esser ricondotta nell'ambito applicativo della sanzione in via interpretativa), ma, al fine di comminare la sanzione dal 90% al 180%, rileva unicamente la **consapevolezza** del cessionario/committente di **partecipare** ad un **circuito fraudolento**.

Nel caso da ultimo considerato (consapevolezza di partecipare ad una frode), in capo al cessionario/committente l'Amministrazione finanziaria andrà a recuperare anche l'iva addebitata a titolo di rivalsa e indebitamente detratta, comminando quindi **in aggiunta** le sanzioni per **illegittima detrazione** d'imposta e **infedele dichiarazione**.

Nell'ipotesi di mera irregolarità, invece, dove l'iva è stata **comunque assolta**, l'attuale normativa, sul solco della previgente, fa salvo “*il diritto del cessionario o committente alla **detrazione** ai sensi degli articoli 19 e seguenti*” del D.P.R. 633/1972.

Senza pretendere di approfondire il tema in questa sede, si fa osservare come nella fattispecie accade che una **norma sanzionatoria**, qual è il comma in esame, **disciplini un aspetto sostanziale del funzionamento del tributo**, che, in quanto tale, dovrebbe più coerentemente essere inserito all'interno del D.P.R. 633/1972.

Peraltro, alla luce di principi formatori dell'imposta di matrice comunitaria, verrebbe da affermare che la previsione in commento abbia **natura meramente ricognitiva**, nel senso che intenda solo dar risalto ad un aspetto giuridico già pacificamente assodato e per tale ragione sia stato ritenuto sufficiente inserirla incidentalmente all'interno di una previsione di carattere sanzionatorio.

Invece, con la sentenza della [Corte di Giustizia causa C-564/15](#), depositata il 26/04/2017, è stata tracciata una linea interpretativa di segno totalmente opposto, della quale, a rigore, anche il legislatore italiano dovrebbe tener conto.

Nella causa citata, ai Giudici del Lussemburgo è stata posta da un tribunale ungherese la questione pregiudiziale in ordine alla conformità alle norme comunitarie di una legislazione interna che preveda il **recupero** in capo al cessionario, sotto forma di rettifica della detrazione operata, dell'Iva erroneamente addebitata nei modi ordinari dal fornitore, che, sebbene fosse tenuto ad assoggettare ad inversione contabile l'operazione, ha comunque provveduto a versare l'imposta.

La Corte, nel ribadire il principio secondo cui *“l'esercizio alla detrazione è limitato alle sole imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'Iva o versate in quanto dovute”* (punto 47), osserva che **“dato che tale Iva non era dovuta e che il versamento della stessa non rispettava un obbligo sostanziale del regime dell'inversione contabile, [il contribuente] non può invocare un diritto a detrazione di tale Iva”** (punto 48).

I Giudici comunitari rispondono quindi alla questione pregiudiziale sollevata nel senso che *“le disposizioni della direttiva 2006/112 nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi **non ostano a che ... l'acquirente di un bene venga privato del diritto alla detrazione dell'Iva che ha indebitamente versato al venditore sulla base di una fattura redatta conformemente alle norme relative al regime ordinario dell'Iva, mentre l'operazione rilevante era soggetta al meccanismo dell'inversione contabile, nel caso in cui il venditore ha versato detta imposta all'Erario**”* (punto 57). Tale principio, conclude la sentenza, esige tuttavia che sia possibile ottenere il **rimborso** dell'Iva indebitamente versata in **tempi ragionevoli**.

Si vedrà se – ed eventualmente come – il legislatore italiano darà seguito a tale sentenza, che obiettivamente introduce un **appesantimento procedimentale** legato al recupero dell'imposta indebitamente detratta di non poco conto e mette in discussione l'impalcatura generale del [comma 9-bis1](#).



Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,  
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,  
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 30 giorni >