

Edizione di lunedì 19 febbraio 2018

IVA

Gli acquisti di carburante anticipano la fatturazione elettronica
di **Giovanni Valcarenghi**

PROFESSIONISTI

MEF e CNDCEC: protocollo d'intesa per la formazione
di **Francesco Rizzi**

ADEMPIMENTI

Il vincolo del visto nella compensazione dei crediti Iva
di **Alessandro Bonuzzi**

REDDITO IMPRESA E IRAP

La contitolarità dello studio professionale fa scattare l'Irap
di **Alessandro Borgoglio**

IVA

Violazioni in materia di reverse charge: il comma 9-bis.3 – V° parte
di **EVOLUTION**

IVA

Gli acquisti di carburante anticipano la fatturazione elettronica

di **Giovanni Valcarenghi**

Il tema dell'avvio obbligatorio della **fatturazione elettronica** sta destando interesse e preoccupazione negli operatori; si è ben compreso come, in verità, il primo banco di prova non va individuato nella data del 1° gennaio 2019, bensì in quella del **1° luglio 2018**, quando la novità entrerà a gamba tesa nel mondo dei **carburanti e lubrificanti**.

Al riguardo, vale tuttavia la pena di fare qualche **precisazione**, finalizzata a ricercare possibili vie di fuga da un sistema che si presenta – al momento – non certo chiaro e cristallino. Infatti, la norma di riferimento è da ricercare nell'[articolo 1, comma 920, L. 205/2017](#), ove si afferma che ***“Gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto devono essere documentati con la fattura elettronica”***.

Provando a fare una **scomposizione** chirurgica della **norma**, si può affermare che:

- l'oggetto dell'acquisto deve essere il **carburante per autotrazione**, con ciò potendosi probabilmente considerare compreso **qualsiasi tipo di carburante**, dalla benzina, al gasolio, al GPL, al metano e simili;
- il luogo in cui è effettuato l'acquisto deve coincidere con un **impianto stradale di distribuzione**, con ciò potendosi ipotizzare che, ove la cessione sia effettuata da **soggetto differente**, l'obbligo di fatturazione elettronica venga meno.

Il ragionamento ci deve allora portare alla diffusa **pratica del netting**, in forza della quale, dopo avere stipulato apposite convenzioni con le **case petrolifere**, i soggetti possono effettuare i rifornimenti di carburante presso gli impianti stradali appartenenti alla filiera convenzionata, pur se l'acquisto si considera effettuato **direttamente dalla casa petrolifera**. Sarà infatti quest'ultima a fatturare la cessione del carburante e a richiedere il pagamento, provvedendo poi a regolarsi internamente con il **gestore affiliato**.

Si potrebbe allora sostenere che il **rifornimento** è effettuato **presso l'impianto**, mentre l'**acquisto** è effettuato **presso la casa petrolifera**. Se tale tesi fosse considerata corretta, una prima **via di fuga dall'intasamento presso il distributore di carburante** per ottenere la fattura elettronica potrebbe essere proprio quella di **attivare i contratti di netting**.

Ulteriormente, poi, sappiamo che la novità della fatturazione elettronica è stata accompagnata anche dall'obbligo di effettuare un **pagamento tracciato**, finalizzato a consentire la **detrazione dell'Iva** e la **deduzione del costo**.

Tale ulteriore condizione, **diversamente** da quella della **fattura elettronica**, non opera più in riferimento all'acquisto presso l'**impianto stradale di distribuzione**, bensì:

- all'[articolo 164 Tuir](#) (deduzione del costo) alla "**spesa per carburante per autotrazione**";
- all'[articolo 19-bis1, lettera d\), D.P.R. 633/1972](#), "**all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore**".

Quindi, **se la fattura elettronica può essere evitata ricorrendo al sistema del netting** (ove si condividesse la ricostruzione che precede), **il pagamento dovrà essere effettuato in forma obbligatoriamente tracciata**. In tal senso, allora, anche le abitudini correnti di utilizzo del **sistema RID** dovranno essere adeguate alle nuove prescrizioni normative.

Si noti, peraltro, la **stranezza** in forza della quale:

- **ai fini dell'Iva**, fermo restando la **validità del pagamento** effettuato con carta di credito, di debito o prepagata, si ipotizza la possibilità di prevedere **altre forme di pagamento** considerabili tracciate mediante semplice **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate**;
- **ai fini delle imposte dirette**, invece, si riconosce l'esclusiva validità del pagamento effettuato mediante **carta di credito, di debito o prepagata**.

Al riguardo, si crede che la distonia si frutto esclusivamente di una **disattenzione del Legislatore**, non potendosi condividere una logica che tende a differenziare le modalità di saldo in relazione al comparto impositivo. Infatti, la **fattura** guida l'operazione prima nel campo dell'Iva e, successivamente, in quello delle imposte dirette. Si ritiene, allora, che la differenziazione **vada eliminata** con apposito intervento.

Il medesimo ragionamento, inoltre, deve essere svolto anche in relazione all'**applicabilità del limite** di cui all'[articolo 164 Tuir](#) alle **differenti specie di veicoli**. Infatti:

- se da un lato è vero che l'[articolo 164 Tuir](#) si rivolge solo ad alcune tipologie di veicoli, si potrebbe sostenere che la limitazione della forma di pagamento **non risulterebbe applicabile** al carburante di un **autocarro**, di un **autotreno** o **autoarticolato** e simili;
- per altro verso, va considerato che il titolare dell'**autocarro**, prima ancora di pensare alla deduzione del costo, si sarà confrontato con la **detrazione dell'Iva** e, in tale comparto, il vincolo appare di natura assolutamente generica, poiché riferito ai carburanti destinati a **veicoli stradali a motore**.

Quindi, dal punto di vista operativo, anche l'**autotrasportatore**, ad esempio, avrà l'onere del **pagamento tracciato**, non tanto per la deduzione del costo, quanto piuttosto per la **detrazione dell'Iva** e, per conseguenza, le imposte dirette si accodano in un solco già tracciato.

Seminario di specializzazione

CASI PRATICI DI IVA CON L'ESTERO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

PROFESSIONISTI

MEF e CNDCEC: protocollo d'intesa per la formazione

di **Francesco Rizzi**

Il **MEF** e il **CNDCEC** hanno recentemente firmato un **protocollo d'intesa** (invero redatto nel corso del 2017) con il quale viene stabilito che *“il MEF attribuisce **piena validità** ai fini dell'assolvimento dell'**obbligo formativo** dei revisori legali agli eventi **accreditati** dal Consiglio Nazionale, a **condizione** della corrispondenza con il programma annuale (definito dal Ministero)”* (cfr. articolo 2, comma 6, del protocollo).

A tal fine, agli **allegati 1 e 2** del protocollo d'intesa, sono stati accertati e **raccordati** i **codici identificativi** delle materie del **regolamento** della formazione professionale continua (FPC) con quelli delle materie elencate nel **programma annuale** del MEF per la formazione del revisore legale.

In particolare, la **tabella di raccordo** dei codici identificativi (**allegato 2**) è aggiornata alla **Determina del Ragioniere Generale dello Stato prot. 2812 del 09/01/2018**.

In detta convenzione, agevolmente scaricabile dal sito del CNDCEC, vengono anche stabilite le **modalità operative** con cui il Consiglio Nazionale **trasmetterà** i dati al MEF, nonché i relativi **termini**.

Nello specifico, all'**articolo 3** del protocollo viene stabilito che **annualmente, entro il 31 marzo**, gli **Ordini Territoriali** trasmetteranno al Consiglio Nazionale i **dati** relativi all'assolvimento dell'obbligo formativo dei **propri iscritti** con riferimento all'anno precedente, per il tramite di un'apposita **piattaforma informatica**.

Entro il medesimo termine, il Consiglio Nazionale **invierà** i dati all'ente che gestisce il **registro**.

Gli iscritti all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili non dovranno pertanto comunicare al MEF alcun dato sull'assolvimento dei loro obblighi formativi.

Per **assicurare** la tempestività delle suddette comunicazioni di dati, viene anche stabilito che i **soggetti autorizzati** e gli **Ordini** che hanno organizzato l'evento formativo, debbano trasmettere all'Ordine di appartenenza dei partecipanti, **entro 30 giorni** dalla data di svolgimento dello stesso (o dall'ultimo giorno dello svolgimento dell'evento, qualora questo si tenga in più giornate), l'**elenco** dei nominativi e il numero dei **crediti formativi** maturati.

Aderendo strettamente alla troppo ermetica formulazione grammaticale dell'[articolo 5, comma 5, D. Lgs. 39/2010](#) (a mente del quale *“In **ciascun anno** l'iscritto deve acquisire **almeno 20 crediti***

formativi, per un totale di un minimo di **60 crediti formativi nel triennio**”), nel testo del documento si legge anche che “Qualora un iscritto all’albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili acquisisca in un anno **più di 20 crediti formativi** utili ai fini dell’assolvimento dell’obbligo formativo previsto per i revisori legali, **quelli eccedenti non possono essere riportati** nel computo di quelli necessari per assolvere l’obbligo formativo **triennale** dei revisori legali” (cfr. **articolo 1, comma 4, Protocollo d’intesa**).

Inoltre, come già indicato in precedenza dal MEF e dal CNDCEC, i casi di **esonero** e di **riduzione** dei crediti formativi previsti per la formazione professionale continua **non** potranno essere fatti valere ai fini della formazione prevista per i **revisori legali**.

È altresì utile segnalare che il CNDCEC si è impegnato ad accreditare i **corsi e-learning** predisposti dal **MEF** per l’assolvimento degli obblighi formativi dei revisori legali anche ai fini dell’assolvimento degli obblighi di **formazione professionale continua** del dottore commercialista ed esperto contabile. Ciò avverrà attraverso l’adozione di una specifica **delibera** e l’inserimento di tali eventi nel portale della formazione da parte del CNDCEC e con la **trasmissione**, entro il 31 gennaio dell’anno successivo a quello di riferimento, da parte del **MEF** al predetto Consiglio Nazionale, dell’**elenco** dei partecipanti ai suddetti corsi e dei **crediti formativi** maturati.

Si evidenzia, infine, che il CNDCEC si è impegnato a **collaborare** con il MEF nel **controllo**, svolto a campione, della **regolarità** dell’assolvimento degli obblighi formativi ai sensi di legge ai fini del **registro della revisione** legale (cfr. articolo 4 del protocollo d’intesa).

Special Event

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

Scopri le sedi in programmazione >

ADEMPIMENTI

Il vincolo del visto nella compensazione dei crediti Iva

di **Alessandro Bonuzzi**

Le novità recate dalla Manovra correttiva pongono come tema centrale quello di individuare il **rapporto** esistente tra il **credito Iva annuale** e i **crediti Iva trimestrali** per la verifica della necessità di apposizione del **visto di conformità** ai fini del relativo utilizzo in compensazione.

Ancor prima di tale analisi, però, va fatta chiarezza su quando si rende dovuto il visto per l'utilizzo dei **crediti Iva** in compensazione. Al riguardo, si deve operare una netta distinzione tra **compensazione verticale**, da considerare sempre "libera", e **compensazione orizzontale**, soggetta invece a vincoli.

Si ha una compensazione verticale quando si utilizza un'eccedenza d'imposta per pagare un debito della stessa d'imposta. Tuttavia, non tutte le compensazioni "**Iva da Iva**" sono da qualificare come verticali. Difatti, **quando un debito Iva viene compensato con un credito Iva maturato successivamente** trovano applicazione le regole della compensazione **orizzontale**.

Ciò accade, ad esempio, in caso di pagamento del **saldo Iva 2017** – emergente dalla dichiarazione Iva 2018 – utilizzando l'eccedenza Iva maturata nel **1° trimestre del 2018**.

La compensazione orizzontale è vincolata all'obbligo di **apposizione del visto** allorché il credito Iva annuale sia utilizzato per un **importo superiore a 5.000 euro**. In tal caso, peraltro, è prevista la **preventiva presentazione della dichiarazione** Iva dalla quale emerge l'eccedenza positiva e la compensazione può essere effettuata dal **decimo giorno successivo** a quello di trasmissione del modello.

Le stesse regole trovano applicazione per i **crediti Iva trimestrali** con la differenza che, mentre per il credito annuale l'apposizione del visto in dichiarazione è correlata all'effettivo utilizzo oltre soglia dello stesso, l'apposizione del visto sul modello TR è **sempre obbligatoria** – indipendentemente quindi dall'effettivo utilizzo – quando il credito Iva per il quale si richiede la compensazione supera i 5.000 euro. Ciò in ragione del fatto che la presentazione della dichiarazione annuale è, in linea generale, **obbligatoria** mentre la trasmissione del modello TR è una facoltà del **contribuente** ([risoluzione AdE 103/E/2017](#)).

Da tutto ciò deriva l'importanza della **verifica** del superamento o meno della soglia di 5.000 euro. Sotto questo aspetto va tenuto conto che il credito annuale e i crediti trimestrali vanno monitorati in via **autonoma** sia con riferimento all'**anno di maturazione** sia con riferimento all'**anno di utilizzo**. Pertanto, ai fini del computo del limite, il **credito Iva annuale 2017** è **svincolato**:

- tanto dai **crediti Iva dei primi tre trimestri del 2017** richiesti in compensazione, e viceversa (anno di maturazione);
- quanto dai **crediti Iva dei trimestri del 2018** richiesti in compensazione, e viceversa (anno di utilizzo).

Infine, sempre ai fini della verifica del superamento della soglia di 5.000 euro, si deve ricordare che i crediti Iva trimestrali maturati nell'anno soggiacciono alla **logica incrementale**. Pertanto, se:

- verrà richiesto in compensazione il credito del **I° trimestre** del 2018 per un importo pari a 3.000 euro e,
- poi, verrà richiesto in compensazione il credito del **trimestre successivo** per un importo pari a 2.500 euro,

la soglia di 5.000 dovrà considerarsi **superata** e nel modello TR del II° trimestre 2018 dovrà essere apposto il **visto di conformità**.



REDDITO IMPRESA E IRAP

La contitolarità dello studio professionale fa scattare l'Irap

di **Alessandro Borgoglio**

Il **professionista contitolare di uno studio con il coniuge** è responsabile di un'autonoma organizzazione, atteso l'apporto del **coniuge professionista** e contitolare dello studio alla sua attività professionale, risultando, pertanto, quest'ultima **assoggettabile ad Irap**. È quanto stabilito dalla **Corte di Cassazione**, con l'[ordinanza 1089/2018](#).

Si ricorda che, a seguito dell'intervento delle **Sezioni Unite**, deve ormai ritenersi pacifico nella giurisprudenza di legittimità il principio per cui il requisito dell'**autonoma organizzazione**, presupposto impositivo dell'Irap, ricorre quando il **contribuente**:

1. a) sia, sotto qualsiasi forma, il **responsabile dell'organizzazione** e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad **altrui responsabilità** ed interesse;
2. b) **impieghi beni strumentali eccedenti**, secondo l'*id quod plerumque accidit*, **il minimo indispensabile** per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di **lavoro altrui** che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti **mansioni di segreteria** ovvero **meramente esecutive** (cfr. [UU. 9451/2016](#), [Cassazione 20796/2017](#)).

Per quanto concerne, in particolare, la condizione di cui alla sopra riportata lett. b), riguardante l'**impiego di personale**, si rileva che, nell'ambito del mondo professionale, essa può prestare il fianco a diverse problematiche interpretative, perché i professionisti spesso si avvalgono di **altri professionisti**, il cui apporto lavorativo si integra ed anzi potenzia la prestazione professionale.

La Suprema Corte, occupandosi di queste problematiche, ha reiteratamente stabilito che lo **studio associato** configura di per sé, per gli immanenti effetti sinergici di accrescimento della capacità produttiva, **presupposto di autonoma organizzazione**, essendo questa implicita nella forma di esercizio dell'attività e rendendo, pertanto, tali studi associati soggetti all'Irap (*ex pluris*, [Cassazione 3585/2017](#)).

Che cosa accade, invece, se, anziché di una associazione professionale, si tratti di uno **studio in contitolarità tra i due coniugi entrambi professionisti**?

Di ciò si è occupata la Cassazione, con la sentenza in commento, affrontando il caso di due coniugi, **entrambi avvocati**, che, appunto, detenevano lo studio in contitolarità.

I Giudici di piazza Cavour hanno ricordato, innanzitutto, un loro precedente arresto, con cui era

già stato stabilito che il presupposto dell'**autonoma organizzazione**, richiesto dall'[articolo 2 D.Lgs. 446/1997](#), ricorre quando il professionista responsabile dell'organizzazione si avvalga, pur senza un formale rapporto di associazione, della **collaborazione di un altro professionista** (nella specie, del coniuge), stante il presumibile intento di giovare delle **reciproche competenze**, ovvero della **sostituibilità** nell'espletamento di alcune incombenze, sì da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della **professionalità** di ciascun componente dello studio ([Cassazione 1136/2017](#)).

Nel caso oggetto della pronuncia in commento, il contribuente aveva cercato di opporsi alla pretesa, adducendo che, invero, il Fisco non aveva dimostrato in alcun modo la sussistenza di un'**associazione professionale**, che avrebbe potuto essere – questa sì – assoggettata ad Irap, trattandosi invece di uno **studio in contitolarità** (in sostanza, uno **studio condiviso**).

Gli Ermellini, però, non hanno avallato tale tesi, stabilendo che il professionista non aveva invero dimostrato l'**irrilevanza** di tale fattore (la **contitolarità dello studio**) rispetto alla sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione; né poteva revocarsi in dubbio che siffatto onere probatorio, **incombendo sul contribuente**, avrebbe dovuto sostanziarsi nella piena dimostrazione dell'assenza di rilevanza dell'attività del coniuge avvocato rispetto alla produzione di reddito e, conseguentemente, dell'assenza del requisito dell'autonoma organizzazione, invece **indubbiamente conclamato dalla presenza**, all'interno del medesimo studio, **di un altro legale** capace di **rafforzare**, attraverso le proprie competenze, **l'offerta** dell'altro collega con il quale operava in regime di contitolarità. Da qui la **decisione a favore del Fisco**.

La pronuncia, in effetti, non stupisce più di tanto, se si considera che, proprio recentemente, gli stessi Supremi Giudici hanno stabilito che, addirittura, la sola **collaborazione** di un **praticante** nello studio professionale può determinare l'**assoggettamento ad Irap**, qualora la valutazione in concreto effettuata consenta di desumere un **apporto ulteriore da parte di tale praticante** all'attività individualmente esercitata dal professionista presso il quale questi svolga il tirocinio ([Cassazione 1723/2018](#); conf., [Cassazione 21563/2010](#); *contra*, [Cassazione 8834/2009](#) e [circolare AdE 45/E/2008](#), § 5.4.1).

Infine, sempre in relazione al caso di un avvocato, ancora recentemente i Supremi Giudici hanno statuito che **non** integra il requisito dell'**autonoma organizzazione** il sol fatto che un legale abbia corrisposto compensi per le **domiciliazioni presso colleghi** e per le procuratorie, se le stesse, rapportate all'ammontare dei suoi compensi, **non indicano un significativo apporto di terzi** ([Cassazione 26332/2017](#)).

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.3 – V° 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 applicazione errata del reverse charge ad operazioni non soggette e inesistenti.

Il [comma 9-bis.3 dell’articolo 6 del D.Lgs. 471/1997](#) – quarto e ultimo comma dedicato alle violazioni in materia di *reverse charge* – introduce un’ipotesi di grandissimo impatto con riguardo alla seconda parte della norma, che tratta espressamente la disciplina sanzionatoria delle **operazioni inesistenti** assoggettate ad inversione contabile.

La **prima parte del comma** in rassegna, invece, come rilevato dalla [circolare AdE 16/E/2017](#) (paragrafo 5), **introduce una particolare disciplina, più a carattere procedurale che sanzionatorio**, per i casi in cui vengano assoggettate a inversione contabile, con applicazione dell’imposta, delle **operazioni** che in realtà sono **esenti, non imponibili** o, comunque, **non soggette**.

In tal caso viene previsto che l’Ufficio accertatore **espunga** sia la posta a debito che quella a credito computate all’interno delle liquidazioni, ripristinando così la situazione corretta.

La norma non prevede **nessuna sanzione specifica per tale irregolarità**, ma precisa che rimane in ogni caso fermo il diritto del cessionario/committente di **recuperare** l’Iva eventualmente non detratta (tipicamente per effetto del *pro rata*, in astratto anche a causa di indetraibilità

oggettiva) tramite **variazione in diminuzione** ai sensi dell'[articolo 26, comma 3, del D.P.R. 633/1972](#), ossia mediante emissione di una **nota di accredito** (nei confronti di se stesso, avente quindi solo un'utilità contabile) entro un anno dalla data di effettuazione dell'operazione, oppure tramite **istanza di rimborso cd. "anomala"** di cui all'[articolo 21, comma 2, del D.Lgs. 546/1992](#), per la quale è previsto il più ampio termine di due anni dall'annotazione della fattura.

Si tratta peraltro di situazioni difficilmente riscontrabili in concreto. Per completezza si osserva come nessuno dei commi disciplinanti le violazioni in esame considerino espressamente l'ipotesi opposta a quella in commento, vale a dire quella in cui il **contribuente effettui l'inversione contabile indicando**, in luogo dell'imposta da liquidare, **un titolo di non imponibilità o di non applicazione del tributo errato**. Pur con un margine di incertezza, in quanto si potrebbe invocare il principio *nulla poena sine lege*, **si ritiene che tale evenienza rientri nella casistica generale di cui al [comma 9-bis](#) e comporti quindi l'applicabilità della sanzione fissa da 500 a 20.000 euro**.

Ben più interessante è invece, come anticipato, il secondo periodo del [comma 9-bis.3](#), che testualmente recita: *"La disposizione si applica anche nei casi di **operazioni inesistenti**, ma trova in tal caso applicazione la sanzione amministrativa compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro"*.

In ordine alla natura delle operazioni, si esprime l'avviso che la norma trovi applicazione, oltre che nell'ipotesi principale di **inesistenza oggettiva**, **anche** nell'ipotesi di inesistenza **soggettiva**, per la quale rimane comunque impregiudicata la **facoltà** del cessionario/committente che ha ricevuto la fattura da un soggetto diverso da quello che ha posto in essere l'operazione, di **regolarizzare** la violazione ai sensi del [comma 9-bis](#), quarto periodo (sempre nella misura ricompresa tra il 5% e il 10%, cfr. [circolare AdE 16/E/2017](#) paragrafo 5-b).

Questa importantissima novità legislativa, che, come puntualizzato dall'Amministrazione finanziaria (cir. cit.), *"si applica, nel rispetto del principio del favor rei, anche alle violazioni commesse prima del 1° gennaio 2016, i cui atti di recupero non si sono ancora resi definitivi"*, **sta venendo invece ignorata da parte della Corte di Cassazione**.

Con l'[ordinanza 12649/2017](#), ad esempio, sono stati nuovamente estesi i principi comunitari in tema di detrazione sanciti dalla Corte di Giustizia all'ipotesi dell'inversione contabile, giungendo alla conclusione che l'imposta detratta per effetto del *reverse charge* avente ad oggetto **acquisti intracomunitari (soggettivamente) inesistenti** sia indetraibile, con tutte le conseguenze del caso in termini sanzionatori. Nemmeno un cenno alla nuova norma sanzionatoria.

In precedenza, con riguardo ad un caso di *reverse charge* applicato su operazioni domestiche soggettivamente inesistenti (compravendita di rottami), la Corte ([sentenza 16679/2016](#)), nel ribadire l'indetraibilità dell'imposta, è inoltre intervenuta sull'applicabilità alla fattispecie *de qua* dello *jus superveniens*, rappresentato, per l'appunto, dal secondo periodo del comma in

esame.

Nonostante la relazione illustrativa al decreto 158/2015 precisi, in ordine all'operatività del secondo periodo del [comma 9-bis.3](#) in rapporto al primo, che *“la medesima procedura si applica anche per le operazioni inesistenti, con effetti sostanzialmente neutri, salvo in questo caso l'applicazione della sanzione dal 5 al 10 per cento dell'imponibile”*, **i Giudici di legittimità escludono l'applicabilità della nuova norma in relazione alla fattispecie ivi giudicata.**

La Corte motiva detta esclusione nei seguenti termini: *“Dunque, i più favorevoli trattamenti fiscali e sanzionatori introdotti dal comma 9 bis, n. 3, **non trovano applicazione nel caso di operazioni imponibili soggettivamente inesistenti**, ancorché regolate in regime domestico d'inversione contabile. La diversa conclusione, che potrebbe essere desunta dal non chiaro tenore della relazione illustrativa laddove si parla di ‘procedura’, non rileva poiché **ogni testo normativo deve essere interpretato secondo il suo contenuto obiettivo**, mentre **i lavori preparatori non costituiscono elemento decisivo per la sua interpretazione** (Cassazione sentenza n. 1654/1962)”*.

La sentenza afferma quindi che le operazioni inesistenti considerate dal comma in rassegna sono solo quelle non imponibili, esenti o non soggette.

Si ritiene peraltro che questa pronuncia **non sia condivisibile** e sia il frutto di una lettura asistemica della norma sanzionatoria.

Al di là del fatto che non si ravvisa nessun *non chiaro tenore della relazione illustrativa*, la quale, al contrario, chiarisce perfettamente che l'**equiparazione** tra il **primo** e il **secondo periodo** del [comma 9-bis.3](#) attiene solo alla procedura di espulsione delle poste a debito e a credito (del resto non può che riferirsi a tale aspetto, dato che il primo periodo nemmeno prevede una sanzione irrogabile), l'interpretazione prospettata nella sentenza del 2016 rende di fatto **inapplicabile** la norma sanzionatoria.

Infatti, a livello domestico non potrebbe mai trovare applicazione, perché il R.C. interno, configurandosi quale meccanismo “antifrode”, opera solo con riferimento agli acquisti **imponibili**; a livello internazionale, invece, sarebbero talmente **rare** le ipotesi (pur in astratto esistenti) di operatività della disciplina, che risulterebbe assurdo aver introdotto per esse un regime sanzionatorio *ad hoc*.

Fortunatamente è sul punto intervenuta la più volte citata [circolare AdE 16/E/2017](#), la quale ha precisato che, con il [comma 9-bis.3](#), sono state introdotte *“regole specifiche, applicabili quando la violazione riguarda l'applicazione del regime di inversione contabile, per **operazioni di cui al primo periodo del comma 9-bis**, ma che sono **inesistenti**; tali regole attengono sia alla sanzione applicabile che ai criteri di recupero dell'imposta in sede di accertamento”*.

Da tale interpretazione, indubbiamente preferibile rispetto a quella proposta nella [sentenza 16679/2016](#), discende quindi che **tutte le operazioni inesistenti per le quali sia stato applicato il regime di inversione contabile non potranno dar luogo a nessun recupero d'imposta**,

dovendosi invece espungere dalla contabilità le relative poste a debito e a credito, ma **risulteranno sanzionabili nella misura proporzionale variabile tra il 5% e il 10% dell'imponibile oggetto di inversione contabile**, con un minimo di 1.000 euro per ciascuna violazione.



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 >](#)

www.ecnews.it - Designed by valerio_dalalovo / freepik