

Edizione di lunedì 26 febbraio 2018

IVA

Data di arrivo della fattura e detrazione Iva
di **Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi**

ISTITUTI DEFLATTIVI

Le insidie dell'accertamento con adesione per i tributi locali
di **Francesco Rizzi**

IVA

Modelli Intra 2018: i chiarimenti delle Dogane
di **Raffaele Pellino**

PENALE TRIBUTARIO

Onere della prova nella frode carousel in presenza di indizi
di **Marco Bargagli**

IMPOSTE INDIRETTE

L'imposta di registro esula da fattori extratestuali
di **EVOLUTION**

IVA

Data di arrivo della fattura e detrazione Iva

di **Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi**

I primi mesi del 2018 resteranno certamente nella memoria degli operatori tributari per le **difficoltà** legate all'applicazione delle regole relative alla **detrazione** dell'Iva sulle fatture di acquisto.

La [circolare AdE 1/E/2018](#) ha fornito una "**interpretazione autentica**" delle disposizioni dettate dagli [articoli 19 e 25 D.P.R. 633/1972](#); nel documento di prassi è stata concentrata l'attenzione sul **momento di ricezione del documento**, sia pure riponendo ampia "fiducia" alla **protocolloazione effettuata**. Il vero snodo, come ormai appare chiaro, riguarda le fatture che sono **ricevute** dopo la fine del periodo di liquidazione (mese o trimestre) ed il momento in cui si effettua il calcolo del credito /debito periodico.

Al riguardo, **ricordiamo** che:

- risulta tuttora vigente (senza che la circolare AdE 1/E/2018 possa assumere un effetto di abrogazione) l'[articolo 1 D.P.R. 100/1998](#), ove si prevede che **"Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto *esigibile* nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ..."**
- quanto richiamato al punto precedente **non** appare neppure in **contrasto** con gli **orientamenti comunitari**, posto che la [sentenza CGUE 29 aprile 2004 \(causa C-152/02\)](#) si limita a precisare che **"In altri termini, la cessione di beni o la prestazione di servizi deve essere stata effettuata e il soggetto d'imposta deve essere in possesso della fattura o di un altro documentato considerato ad essa equivalente, secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato"**.

Dunque, schematicamente, riteniamo di poter affermare che sia vero che:

- il **requisito del possesso** presuppone l'arrivo "**fisico**" della fattura;
- il **diritto alla detrazione** sorge con l'**esigibilità/effettuazione** e rimane momentaneamente "**ibernato**" fino al momento in cui si perfeziona anche il presupposto formale ossia il **possesso della fattura**;
- **se il possesso di una fattura si perfeziona in tempo utile per la liquidazione (anche**

dopo la chiusura del periodo di liquidazione), si dovrebbe poter esercitare tranquillamente il diritto alla detrazione.

Contro tale lettura esiste solo l'esempio della [circolare AdE 1/E/2018](#) che si occupa delle **fatture di fine anno**; risulta chiaro che la ricostruzione fornita non tiene conto del disposto del **D.P.R. 100/1998**, ma nemmeno afferma che la norma debba intendersi implicitamente abrogata. Quindi, a nostro sommo parere, un riparo normativo esiste.

Pertanto, **la chiave di lettura fornita dalle Entrate, complessivamente apprezzabile, può essere tranquillamente applicata semplicemente riferendola non già alla chiusura del periodo di liquidazione (mese o trimestre che sia), bensì al momento di effettuazione della liquidazione.**

A seguire, si presenta una **tabella riepilogativa** che può essere utilizzata per risolvere le varie casistiche.

Il caso			Termine detrazione	e Dichiarazione	Comunicazione
N.	Fattura	Data	relativa annotazione	annuale	liquidazioni trimestrali
	fornitore	ricezione		Iva	(CTL) e spesometro
	(ipotesi fatturazioni tempestive)	dicessionario o committente		(DAI)	(CDF)
1	10/12/2017	Entro il 31/12/2017			

Seminario di specializzazione

IL NUOVO REGOLAMENTO EUROPEO SULLA PRIVACY

Scopri le sedi in programmazione >

ISTITUTI DEFLATTIVI

Le insidie dell'accertamento con adesione per i tributi locali

di **Francesco Rizzi**

L'**accertamento con adesione** è un istituto **deflativo** del contenzioso, istituito e regolato dal **D.Lgs. 218/1997**, che consente ai contribuenti di godere della **sospensione** di 90 giorni del **termine** per l'impugnazione giudiziale al fine di provare a **definire** in contraddittorio con l'Ufficio gli accertamenti tributari (**non** preceduti da un invito a comparire e **non** derivanti dalla liquidazione automatica dei tributi) relativi alle **imposte dirette**, all'**Iva**, all'**Irap**, alle altre **imposte indirette** e perfino ai **tributi locali**, qualora previsto dal **regolamento comunale**.

Proprio in riferimento a quest'ultima tipologia di tributi definibili (tributi locali) possono sorgere dei **problemi**, ancor oggi presenti nonostante la **ventennale storia** di tale istituto nel nostro ordinamento.

Tutto nasce dall'[articolo 50 Legge 449/1997](#) che ha esteso ai comuni la "**possibilità**" di introdurre l'istituto dell'**accertamento con adesione** sulla base di quanto regolato dal **D.Lgs. 218/1997** (norma che non ha ad oggetto i tributi locali), disponendo che "*Nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, le province ed i comuni **possono** prevedere specifiche disposizioni volte a semplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento, anche al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l'attività di controllo sostanziale, **introducendo l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nonché la possibilità di riduzione delle sanzioni ... omissis ...***".

Se da un lato la norma **tutela** la libertà regolamentare dei comuni e il rispetto dei principi di autonomia sanciti dall'[articolo 119 Costituzione](#), dall'altro lato, proprio il perseguimento di tale obiettivo, ne rappresenta un **limite** in termini di chiarezza per la generalità dei contribuenti.

L'aver attribuito ai comuni solo la "**facoltà**" di ricorrere a tale istituto ha di fatti comportato una sua **applicazione "disomogenea"**, col risultato che il contribuente, che spesso assume la veste di soggetto passivo in rapporti tributari intrattenuti con **più** di un comune, si trova di fronte ad un contesto regolamentare **non uniforme**. A ciò si aggiunga che spesso gli atti tributari dei comuni **non espongono in maniera chiara o corretta** le informazioni dovute al contribuente circa la possibilità di accedere all'istituto in parola.

Ad esempio, rispetto ad un accertamento avente ad oggetto **tributi locali** (IMU, TASI, ecc.), il contribuente può trovarsi in una delle seguenti **situazioni**:

1. ricevere un avviso di accertamento, ove in calce è indicato che **è possibile** procedere alla sua definizione tramite **accertamento con adesione**, con l'**indicazione** del riferimento normativo, del regolamento comunale che prevede tale possibilità, dei modi, dei tempi e degli effetti giuridici connessi all'adozione di tale istituto deflativo. E quanto indicato nell'atto di accertamento è effettivamente **corrispondente** al reale quadro normativo e regolamentare;
2. ricevere un avviso di accertamento, ove in calce è indicato che **è possibile** procedere alla sua definizione tramite accertamento con adesione (**con o senza** l'indicazione del riferimento normativo, del regolamento comunale che prevede tale possibilità, dei modi, dei tempi e degli effetti giuridici connessi all'adozione di tale istituto deflativo) ma, **al contrario** di quanto scritto nell'atto, l'adozione di tale istituto **non** è in realtà stata **prevista dal regolamento comunale** oppure è stata prevista ma **non per il tributo** oggetto di accertamento, oppure ancora è stata prevista ma solo per alcune tipologie di accertamento tra cui **non rientra** quello ricevuto (ad esempio, nel caso in cui si tratti di un accertamento per omesso versamento dell'IMU, al pari degli atti di liquidazione automatica delle dichiarazioni, è molto probabile che il regolamento comunale lo escluda, più o meno espressamente, dalla possibilità di definizione);
3. ricevere un avviso di accertamento, ove in calce **non** è indicato che **è possibile** procedere alla sua definizione tramite accertamento con adesione ma, **al contrario**, l'adozione di tale istituto è in realtà stata prevista dal regolamento comunale (ed è pertanto possibile).

Salvo la predetta ipotesi **ottimale** sub a), le altre ipotesi – sub b) e c) – sono purtroppo ancor oggi possibili e anzi più **frequenti** di quanto si pensi, specialmente nei **comuni più piccoli**.

Da quanto precede consegue che il contribuente deve (purtroppo) avere sempre un **atteggiamento dubitativo** relativamente alla reale possibilità di accedere all'istituto dell'**accertamento con adesione**.

È sempre bene, infatti, che il contribuente (e/o il suo consulente) **accerti preventivamente** che il comune abbia previsto con proprio **regolamento** la possibilità di ricorrere a tale istituto e soprattutto in che **termini**.

È di fatti **necessario** reperire il **regolamento comunale** e leggerlo **con attenzione**, verificando se è possibile o meno instaurare la procedura di **accertamento con adesione in riferimento al tributo** oggetto dell'accertamento ricevuto e **in relazione alla tipologia di accertamento** subito (come sopra detto, infatti, sarà ad esempio molto probabile che un accertamento di mero **omesso versamento del tributo**, senza ulteriori attività istruttorie e accertative da parte del comune, sia **escluso dalla possibilità di definizione**).

Qualora si verifichi la superiore ipotesi **sub b)** e il contribuente presenti **erroneamente** l'istanza di accertamento con adesione e, convinto di aver ottenuto l'effetto della sospensione dei termini per impugnare, li lasci al contrario decorrere **decadendo** dal diritto di **azione giudiziale**, si potrà comunque **valutare** l'opportunità o meno di salvaguardare il **legittimo affidamento** e la

propria buona fede, tentando (in *extrema ratio*, sempre consci che *ignorantia legis non excusat* ed a seconda le diverse circostanze e casi),

- di accedere comunque alla **tutela giurisdizionale** tramite un'istanza di **rimessione in termini** ex [articolo 153, comma 2, c.p.c.](#) o tramite la presentazione di un ricorso con richiesta di **disapplicazione** ex [articolo 7, comma 5, D.Lgs. 546/1992](#) della parte del regolamento che ad esempio inibisce l'accesso alla definizione per la tipologia di accertamenti impugnata;
- di stimolare l'**annullamento parziale o totale** dell'atto attraverso l'istituto dell'**autotutela**;
- di ricorrere al **garante del contribuente** con apposita istanza ex [articolo 13 L. 212/2000](#).

Master di specializzazione

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

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Modelli Intra 2018: i chiarimenti delle Dogane

di **Raffaele Pellino**

Arrivano i chiarimenti sulle novità che hanno interessato gli **elenchi riepilogativi Intrastat**. Così, dopo il [provvedimento n. 194409/2017](#) e la [determinazione n. 13799/RU](#) dello scorso 8 febbraio, l'Agenzia delle Dogane – con la **Nota n. 18558 del 20 febbraio** – cerca di porre rimedio alle incertezze sorte sull'adempimento. Ormai è consuetudine che l'intervento del legislatore volto *“alla semplificazione degli adempimenti a carico degli operatori, allo snellimento delle procedure...”*, porti con sé non pochi **dubbi applicativi**. Ma procediamo per gradi, in modo da analizzare i **singoli aspetti oggetto di intervento**.

Il primo aspetto su cui occorre focalizzare l'attenzione è la **periodicità** di presentazione dei modelli Intra.

Sul punto, l'Agenzia delle Dogane ha ribadito che le **nuove soglie operano in maniera “indipendente”** e che **il superamento della soglia per una singola categoria “non incide” sulla periodicità relativa alle altre tre categorie di operazioni**.

Altro aspetto di particolare rilevanza riguarda il **mutamento della periodicità**. Infatti, sebbene per l'[articolo 2, comma 4, D.M. 22/02/2010](#), nel caso in cui la soglia prevista ai fini “statistici” venga superata nel corso di un trimestre, il **cambio di periodicità** decorre dal mese successivo a quello in cui tale soglia è stata superata (e, in tal caso, *“sono presentati gli elenchi riepilogativi... per i periodi mensili già trascorsi”*), nella Nota in esame viene chiarito che la presentazione degli elenchi riepilogativi **“relativi ai precedenti mesi è tuttavia facoltativa”**.

Con tale precisazione, l'**Agenzia delle Dogane** sembra porre in essere un **“cambio di rotta”**, lasciando cadere l'obbligatoria presentazione degli elenchi riepilogativi prevista anche per i **periodi mensili già trascorsi**. Non è, tuttavia, chiaro se tale aspetto innovativo sia da riferirsi ai soli **Intra 2-bis** (a seguito del richiamo all'allegato XI, Titolo III, Sezione 1) o a **tutte le casistiche** di superamento dei limiti. Sul punto, sarebbe auspicabile un **ulteriore chiarimento**.

Altre particolarità hanno riguarda i **singoli modelli Intrastat**.

Per quanto concerne il **modello Intra-1bis (cessioni di beni)** si ricorda, in primo luogo, che i soggetti tenuti alla presentazione degli elenchi riepilogativi con **cadenza “trimestrale”** (se l'ammontare totale trimestrale delle cessioni intracomunitarie di beni è **inferiore o uguale a 50.000 euro in ciascuno dei 4 trimestri precedenti**) presentano il modello Intra ai **“soli fini fiscali” e non anche ai fini “statistici”**. A partire dai dati di gennaio 2018, l'**indicazione dei dati statistici è “facoltativa”** anche per i soggetti che presentano detti elenchi con **cadenza**

“mensile” ma che, non avendo realizzato, in alcuno dei quattro trimestri precedenti, cessioni intra-UE di beni per un ammontare totale trimestrale **uguale o superiore a 100.000 euro**, non sono altrettanto tenuti alla loro **compilazione ai fini statistici**.

Sempre in merito alla compilazione del **modello Intra-1 bis**, viene precisato che permane l'obbligo di indicare nei suddetti elenchi riepilogativi *“anche i dati relativi al **valore statistico**, **alle condizioni di consegna ed al modo di trasporto delle merci**”*. Si tratta di un obbligo a carico dei soggetti che hanno realizzato nell'anno precedente o, in caso di inizio dell'attività di scambi intracomunitari, presumono di realizzare nell'anno in corso, **“spedizioni” per un valore superiore ad euro 20.000.000**. Ai fini del calcolo della citata soglia concorre l'ammontare delle spedizioni di merci fuori dal territorio dello Stato (ne restano, pertanto, **escluse le operazioni triangolari** promosse dal soggetto italiano).

Rimane invariato, poi, l'obbligo di indicare il **valore statistico** anche per i soggetti che **non hanno compilato** la colonna 4 del Modello Intra (*“ammontare delle operazioni in euro”*), ipotesi che si verifica, ad esempio, nel caso di **operazioni di perfezionamento**.

Per quanto riguarda, invece, il **modello Intra-2bis (acquisti di beni)**, l'Agenzia delle Dogane ribadisce che – a partire dai dati di **gennaio 2018** – tutte le informazioni ivi contenute sono rese per finalità **statistiche** e devono essere **obbligatoriamente fornite dai soggetti “mensili”**, ovvero qualora l'ammontare totale trimestrale degli acquisti intracomunitari di beni dagli stessi effettuati sia stato, per almeno uno dei quattro trimestri precedenti, uguale o superiore a **200.000 euro**. La presentazione del **modello Intra-2 bis** è, invece, **facoltativa** per tutti i **restanti soggetti Iva** (diversi da quelli obbligati), con **periodicità** sia **mensile** che **trimestrale** (in tale ultima ipotesi, è richiesta solo la compilazione delle colonne da 1 a 5). Tuttavia – precisa la Nota – considerato l'interesse statistico del dato raccolto, gli **acquisti intracomunitari** di beni vanno **riepilogati** nel periodo in cui essi *“arrivano nel territorio italiano”*: sono, pertanto, **escluse** tutte le operazioni commerciali di **acquisto di beni che non entrano fisicamente in Italia** (ad esempio, una operazione triangolare in cui il soggetto italiano è il promotore dell'operazione). Anche per i **modelli Intra-2 bis** – così come per gli **Intra-1bis** – permane l'obbligo di indicare negli elenchi riepilogativi i dati relativi il **valore statistico, le condizioni di consegna ed il modo di trasporto delle merci**, nonché l'obbligo di indicare il valore statistico anche nel caso in cui non sia stata compilata la colonna 4 del modello.

Per il **modello Intra-2 quater (servizi ricevuti)** la Nota ribadisce che – a partire dai dati di gennaio 2018- tutte le informazioni ivi contenute sono rese per finalità statistiche e devono essere obbligatoriamente fornite dai soggetti tenuti a presentare gli elenchi su base **mensile**, ovvero qualora l'ammontare totale trimestrale delle prestazioni di servizi di cui all'[articolo 7-ter D.P.R. 633/1972](#), acquisite presso soggetti passivi stabiliti in altro Stato UE, sia stato, per almeno uno dei 4 trimestri precedenti, uguale o superiore a **100.000 euro**. La presentazione del modello **Intra-2 quater** resta, tuttavia, **facoltativa** per tutti i restanti soggetti Iva, con periodicità sia mensile che trimestrale. Infine, per il **modello Intra-1 quater** l'Agenzia delle Dogane, nel ribadire che una delle semplificazioni apportate ha riguardato il **ridimensionamento** del livello di dettaglio richiesto per la **classificazione dei prodotti** associati

alle attività (CPA) da indicare nel campo “*codice servizio*” (a 5 cifre invece di 6), ha precisato che “è comunque **consentito** continuare ad indicare nei suddetti Modelli Intra il codice CPA secondo i **6 caratteri** (CPA 2008)”.



PENALE TRIBUTARIO

Onere della prova nella frode carosello in presenza di indizi

di **Marco Bargagli**

La **frode carosello** rappresenta uno dei **fenomeni più insidiosi di evasione fiscale** che, nello **schema classico**, si realizza mediante l'**interposizione di società denominate "cartiere"**.

La **società cartiera** opera come **mero schermo giuridico**, non versa le **imposte dovute**, è normalmente amministrata da **prestanome**, non **istituisce la contabilità**, non possiede un'**idonea organizzazione di uomini e mezzi**.

Ai fini penali – tributari l'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#) (rubricato "**Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**"), sanziona con la **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque**, al fine di **evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** indica, in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, **elementi passivi fittizi** che consentono di **ridurre la base imponibile**.

In merito, per individuare la **responsabilità penale dell'acquirente**, riveste fondamentale importanza valutare **concretamente il riparto dell'onere della prova** tra **l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente**, tenuto conto che il reato in rassegna prevede il **dolo specifico di evasione**.

Quindi, nelle ipotesi di **utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti**, la **punibilità** opera solo nei casi in cui venga accertata la **consapevolezza del cessionario/acquirente** di prendere parte ad un **sistema evasivo**.

Ai fini fiscali, occorre **valutare anche i riverberi tributari** sia con **riferimento alle imposte sui redditi (deducibilità dei costi sostenuti)**, sia in materia di imposta sul valore aggiunto (**detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti**), in ragione **dell'inesistenza oggettiva o soggettiva dell'operazione**.

Infatti, come per le **imposte dirette**, anche **ai fini Iva** l'inesistenza della fattura può **essere oggettiva**, se **documenta operazioni in realtà mai avvenute**, in tutto o in parte, **ovvero soggettiva**, qualora l'operazione documentata sia in **realtà intercorsa fra soggetti diversi** da quelli risultanti dalla fattura medesima (Cfr. [circolare 1/2008](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza, volume 2, pagina n. 147).

In merito, la **suprema Corte di Cassazione**, sulla base di un **costante orientamento** (cfr. [sentenze n. 10167 del 20.06.2012](#), [n. 24426 del 30.10.2013](#) e [n. 12503 del 22.05.2013](#)) ha

stabilito che, nell'ambito delle “**frodi carosello**”, sono **deducibili i costi relativi a operazioni soggettivamente inesistenti** anche quando **l'acquirente è consapevole del carattere fraudolento delle operazioni**, salvo che si tratti di costi che non possiedono i **requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità**, richiesti dal **testo unico delle imposte sui redditi**.

Di contro, **l'indetraibilità dell'Iva** esposta in fattura è subordinata alla prova che **l'Amministrazione finanziaria deve fornire** in ordine alla circostanza che il **soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere** – in ragione dell'esistenza di indizi idonei ad avvalorarne il sospetto – che tale operazione si iscriveva in **un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte** (cfr. [Corte di Cassazione, sentenza n. 973 del 20.01.2016](#) e [n. 9608 dell'11.05.2016](#)).

Tale concetto è stato posto in evidenza anche nel recente **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, [circolare n. 1/2018](#) del **Comando Generale della Guardia di Finanza** (cfr. volume III – parte V – capitolo 10, “*Tassazione dei proventi illeciti e indeducibilità dei costi da reato*”, pag. 328 e ss.).

Nel richiamato documento viene precisato che i **verificatori fiscali**, al fine di **contestare l'indetraibilità dell'imposta**, devono raccogliere “***ogni evidenza utile a dimostrare, sotto il profilo soggettivo, la consapevolezza del cessionario circa l'esistenza di una frode o, quanto meno, a porre in evidenza l'assoluta negligenza da parte dello stesso, non avendo posto in essere alcuna misura per escludere la propria partecipazione a meccanismi fraudolenti***”.

Di contro, qualora **nel corso della verifica fiscale o di ogni altra attività di controllo** venga accertata la presenza di **fatture oggettivamente inesistenti**, il citato documento di prassi ha specificato che: “***laddove si contesti l'utilizzo di fatture attestanti l'esecuzione di operazioni in tutto o in parte mai avvenute, fatta salva l'indeducibilità dei relativi costi, non potrà essere sostenuta l'imponibilità, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, dei ricavi dichiarati e connessi alla vendita fittizia dei medesimi beni oggetto di acquisto simulato***”, in linea con la disposizione contenuta nell'[articolo 8, comma 2, D.L. 16/2012](#).

Sempre in tema di onere della prova e consapevolezza di partecipare ad una frode fiscale, è recentemente intervenuta la Corte di Cassazione, sezione civile, con le ordinanze n. 3473/18 e n. 3474/18 entrambe depositate in data 13 febbraio 2018.

In particolare, la questione risolta in sede di legittimità è nata in seguito al recupero a tassazione dell'Iva indebitamente detratta derivante dall'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

Nel corso della verifica fiscale era stato constatato:

- che le fatture erano state emesse da società cartiere, prive di organizzazione e di dipendenti;

- che le società cedenti non avevano alcuna autonomia finanziaria ed in alcuni casi avevano anche praticato prezzi inferiori a quelli di mercato;
- l'omesso versamento dell'Iva da parte del cedente.

In tale contesto, gli ermellini hanno affermato che l'Amministrazione finanziaria può ragionevolmente assolvere al suo onere probatorio anche mediante presunzioni ed altri elementi indiziari e, quindi, *“non necessariamente con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente”*.

Di conseguenza, tali “elementi indiziari”:

- avrebbero dovuto **indurre un normale operatore economico** *“eiusdem generis ac professionis”*, utilizzando l'**ordinaria diligenza**, a **sospettare della regolarità della operazione** dovendo in tal caso considerarsi il soggetto passivo che *“sapeva o avrebbe dovuto sapere”* come *“partecipante a tale frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni”*;
- riversano sul contribuente l'onere di provare di essersi trovato nella situazione di **oggettiva in conoscibilità delle pregresse operazioni fraudolente** intercorse tra il cedente ed i precedenti fornitori, ovvero, **nonostante l'impiego della dovuta diligenza** richiesta dalle specifiche modalità in cui si è svolta l'operazione contestata, di **non essere stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni** degli altri **soggetti collegati all'operazione**.

In definitiva, la suprema Corte di Cassazione ha pienamente confermato l'approccio ermeneutico consolidatosi nel tempo, evocando la responsabilità del cessionario solo nei casi in cui egli abbia partecipato fattivamente alla frode fiscale.

Di contro, utilizzando l'ordinaria diligenza, lo stesso contribuente potrà dimostrare di avere operato in totale buona fede, essendo del tutto estraneo alla fattispecie evasiva posta in essere.

OneDay Master

LE PIÙ FREQUENTI CONTESTAZIONI DEL FISCO E LE STRATEGIE DI DIFESA. FOCUS SULLE FATTURE PER OPERAZIONI INESISTENTI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE INDIRETTE

L'imposta di registro esula da fattori extratestuali

di **EVOLUTION**



La Legge di Bilancio 2018 (articolo 1 comma 87 L. 205/2017) modificando gli articoli 20 e 53-bis D.P.R. 131/1986 al fine di limitare la riqualificazione degli atti presentati per la registrazione ha disposto che l'imposta di registro dovrà essere determinata solo "sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati".

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in EVOLUTION, nella sezione "Imposte indirette", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo rappresenta una sintesi delle principali caratteristiche dell'imposta di registro.

L'**imposta di registro**, disciplinata dal D.P.R. 131/1986 (cosiddetto TUR – Testo Unico dell'imposta di registro), fonda la sua ragion d'essere sulla necessità di unire le esigenze del cittadino/contribuente – il quale vuole conservare traccia di particolari atti, dando loro certezza giuridica – e lo Stato che, offrendo un servizio di "conservazione", ottiene una "remunerazione", quindi una maggiore entrata fiscale.

In linea generale, l'imposta in commento, deve essere versata dai soggetti che vogliono dare **certezza ed efficacia ad un atto/contratto**, scritto o verbale, nei confronti non solo delle controparti del rapporto giuridico ma anche, e soprattutto, dei terzi come ad esempio:

- atti formati per iscritto nel territorio dello Stato;
- atti formati all'estero che comportano trasferimento della proprietà o costituzione/trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti in Italia, nonché quelli che hanno per oggetto la locazione o l'affitto degli stessi;
- i contratti verbali di locazione o affitto di beni immobili esistenti in Italia (e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite);
- i contratti di trasferimento e affitto di aziende esistenti nel territorio dello Stato e di costituzione/trasferimento di diritti reali di godimento sulle stesse (e relative cessioni,

risoluzioni e proroghe anche tacite).

Relativamente all'ammontare dell'imposta, come si vedrà meglio nel par. 5, il TUR dispone che la stessa sia applicata in **termine fisso o variabile** in funzione della tipologia di atto/contratto per il quale si richiede la registrazione da individuarsi nella [Tariffa](#) allegata al D.P.R. 131/1986 suddivisa per categorie.

La corretta individuazione della categoria cui può appartenere l'atto da registrare non è di facile applicazione, tant'è vero che spesso è stata oggetto di verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate determinando, il più delle volte, l'emissione di un avviso di accertamento fondato sulla mera riqualificazione giuridica del contratto, in base ad elementi extracontrattuali o da atti ad esso collegati.

Sul punto la **Legge di Bilancio 2018** ([articolo 1 comma 87 L. 205/2017](#)) modificando gli [articoli 20](#) e [53-bis D.P.R. 131/1986](#) al fine di limitare tali modifiche ha disposto che la qualificazione dell'atto presentato per la registrazione deve scontare l'imposta solo *"sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati"*.

In ogni caso l'Amministrazione Finanziaria potrà successivamente porre in essere verifiche circa la configurabilità, o meno, dell'abuso del diritto (ex [art. 10-bis Legge 212/2000](#)) sull'operazione posta in essere dal contribuente al fine di ottenere un vantaggio fiscale indebito.



 **EVOLUTION Euroconference**

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 >