

Edizione di giovedì 31 Ottobre 2019

IVA

Slitta al 20 dicembre il termine di adesione al servizio di consultazione

di **Lucia Recchioni**

IMPOSTE SUL REDDITO

Fondi pensione: stessi benefici per dipendenti pubblici e privati

di **Gennaro Napolitano**

AGEVOLAZIONI

Il credito R&S nel settore del tessile e della moda

di **Debora Reverberi**

IVA

Fatturazione e split payment: pubblicati gli elenchi 2020

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

IVA

Emissione di fatture per operazioni inesistenti: l'Iva è comunque dovuta

di **Marco Bargagli**

RASSEGNA RIVISTE

I fondamentali dell'architettura del PTT: efficienza e qualche dettaglio spinoso, in attesa delle finiture interpretative

di **Mara Pilla**

IVA

Slitta al 20 dicembre il termine di adesione al servizio di consultazione

di Lucia Recchioni

Il **Decreto fiscale** prevede che i *file* delle fatture elettroniche siano **memorizzati fino al 31 dicembre** dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della **dichiarazione di riferimento**, ovvero fino alla definizione di **eventuali giudizi**, rendendo quindi necessari non solo **aggiornamenti dal punto di vista tecnico e infrastrutturale**, ma imponendo anche di definire con il **Garante privacy** le "**misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati**": sono questi i **motivi** in forza dei quali il **Direttore dell'Agenzia delle entrate**, con il [provvedimento prot. n. 738239](#) di ieri, **30 ottobre**, ha disposto lo **slittamento del termine** ultimo per l'**adesione ai servizi di consultazione**, **dal 31 ottobre al 20 dicembre 2019**.

Ricordiamo, a tal proposito che il **Direttore dell'Agenzia delle entrate**, con [provvedimento prot. n. 524526/2018 del 21.12.2018](#), recependo i rilievi espressi dal **Garante privacy** con il [provvedimento n. 511 del 20.12.2018](#), riservò l'integrale consultazione e acquisizione dei dati delle fatture elettroniche ai soli contribuenti che avessero prestato **adesione ad apposito servizio di consultazione**, da manifestare mediante **specificia funzionalità** resa disponibile nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle entrate.

La data di messa a disposizione di tale **funzionalità** fu inizialmente prevista per il **3 maggio 2019**, ma fu oggetto di ben **due differimenti**, per poi essere fissato, come periodo utile per manifestare l'adesione, il lasso di tempo tra il **1° luglio e il 31 ottobre 2019**.

Senonché, sin dalla pubblicazione in **Gazzetta Ufficiale del Decreto fiscale** (avvenuta il **26 ottobre**), sono state evidenziate criticità connesse al **brevissimo lasso di tempo concesso ai contribuenti** per valutare questa opzione, anche alla luce delle **riforme introdotte**.

Invero l'[articolo 14 D.L. 124/2019](#) modifica l'[articolo 1 D.Lgs. 127/2015](#) prevedendo quanto segue: "*I file delle **fatture elettroniche** acquisiti ai sensi del comma 3 sono **memorizzati fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento ovvero fino alla definizione di eventuali giudizi, al fine di essere utilizzati:*

a) dalla **Guardia di finanza** nell'assolvimento delle **funzioni di polizia economica e finanziaria** di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 19 marzo 2001, n. 68;

b) dall'**Agenzia delle entrate e dalla Guardia di Finanza** per le attività di **analisi del rischio e di controllo a fini fiscali**".

Come pare evidente dalla lettura della norma, risultano del tutto **irrilevanti le scelte compiute dal contribuente**, essendo sempre prevista la **memorizzazione di tutti i dati contenuti nei file delle fatture elettroniche**.

I dati saranno infatti, in ogni caso, conservati ed utilizzati dall'**Agenzia delle entrate**, nonché dalla **Guardia di finanza** nell'assolvimento delle funzioni di polizia economica e finanziaria, e, quindi, non soltanto per **finalità strettamente fiscali**, ma anche nell'ambito di interventi in settori quali, ad esempio, la spesa pubblica, il mercato dei capitali e la tutela della proprietà intellettuale.

In considerazione del provvedimento in esame, pertanto, l'Agenzia continuerà ad operare la **temporanea memorizzazione dei file delle fatture elettroniche** e a **renderli disponibili in consultazione**, su richiesta, al **cedente/prestatore**, al **cessionario/committente** e agli **intermediari delegati**.

A **seguito di adesione** effettuata da almeno una delle parti, i file delle fatture elettroniche correttamente trasmesse al Sdl saranno invece disponibili nell'area riservata **sino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di ricezione da parte del Sdl**.



IMPOSTE SUL REDDITO

Fondi pensione: stessi benefici per dipendenti pubblici e privati

di Gennaro Napolitano

La disciplina normativa che prevede un **trattamento fiscale differenziato** tra **dipendenti pubblici** e **privati** in materia di **riscatto** di una posizione individuale maturata tra il 2007 e il 2017 nei **fondi pensione negoziali** è **costituzionalmente illegittima** in quanto **viola** il **principio dell'eguaglianza tributaria**. Ne consegue che al **regime di favore** in vigore dal 2007 per i soli **dipendenti privati** devono poter accedere anche i **dipendenti pubblici**. È questo, in sintesi, quanto affermato dalla **Corte costituzionale** nella [sentenza n. 218/2019](#).

La **questione di legittimità costituzionale**, sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Vicenza, ha avuto a oggetto l'[articolo 23, comma 6, D.Lgs. 252/2005](#) (*Disciplina delle forme pensionistiche complementari*) in forza del quale sulle **somme percepite** dai **dipendenti delle pubbliche amministrazioni** a titolo di **riscatto** della **posizione individuale** maturata presso una **forma di previdenza complementare collettiva** si applica il **regime fiscale previgente** anziché quello **più favorevole** introdotto dal **D.Lgs. 252/2005** per la stessa prestazione erogata dalle **forme pensionistiche complementari collettive** ai **dipendenti privati**.

In particolare, il giudice rimettente ha denunciato la duplicità di **sistemi impositivi** e l'ingiustificata **disparità di trattamento** tra **lavoratori pubblici** e **privati** con la conseguente **violazione** degli **articoli 3 e 53** della **Costituzione**.

Tale assetto, infatti, finisce per **penalizzare** i **dipendenti pubblici** rispetto a quelli **privati** pur a fronte di **fattispecie** tra loro **sostanzialmente omogenee**.

Con l'obiettivo di **incentivare** il ricorso alle **forme pensionistiche complementari** (in attuazione di quanto previsto dall'**articolo 38, comma 2, Cost.**) il **D.Lgs. 252/2005** ha introdotto a favore dei **dipendenti del settore privato** un **regime agevolato** basato sull'applicazione di un'**imposta sostitutiva** sull'**importo riscattato** in luogo di quella che deriverebbe in virtù dell'applicazione dell'aliquota determinata sommando l'importo stesso al reddito complessivo dell'anno.

Tuttavia, sottolinea la Corte nella sentenza in esame, la **ratio** alla base del **beneficio fiscale** (**favorire lo sviluppo della previdenza complementare**) è **"identicamente ravvisabile"** anche nei confronti dei **lavoratori pubblici**.

Il **D.Lgs. 252/2005** ha introdotto disposizioni la cui applicazione determina una **differenza** dei **regimi tributari** del **riscatto** applicabili ai **dipendenti pubblici** e **privati**.

È previsto, infatti, che la **prestazione** erogata dal **fondo pensione** venga tassata con una

ritenuta a titolo d'imposta e, quindi, in maniera distinta rispetto agli altri redditi del percipiente e **senza concorrere** alla determinazione del **reddito complessivo** ([articolo 14, commi 4 e 5](#)).

Tuttavia, tale regime non opera per tutti gli aderenti a **forme pensionistiche complementari**. Il censurato [articolo 23, comma 6](#), prevede, difatti, che fino all'emanazione del decreto legislativo di attuazione dell'[articolo 1, comma 2, lett. p\), L. 243/2004](#) (*Norme in materia pensionistica e deleghe al Governo nel settore della previdenza pubblica, per il sostegno alla previdenza complementare e all'occupazione stabile e per il riordino degli enti di previdenza ed assistenza obbligatoria*) ai **dipendenti delle pubbliche amministrazioni** si applica **esclusivamente e integralmente** la **previgente normativa**.

La fattispecie in esame, quindi, è il frutto della **parziale mancata attuazione** della **delega** contenuta nella **L. 243/2004**, che ha condotto al **risultato normativo** di **discriminare** due **fattispecie** caratterizzate da una **sostanziale omogeneità**, con **violazione** del **principio dell'eguaglianza**.

Ad avviso della Corte non sono individuabili elementi che giustifichino ragionevolmente una tale **disomogeneità** del **trattamento fiscale**. Tale conclusione trova, peraltro, **conferma** nella stessa **evoluzione legislativa** che ha sempre mantenuto **equiparate** le due posizioni, salva l'**eccezione** rappresentata dal censurato [articolo 23, comma 6, D.Lgs. 252/2005](#), derivante dalla parentesi dovuta alla mancata attuazione di una parte della **legge delega n. 243/2004**.

È inoltre significativo che lo **stesso legislatore**, con la **Legge di bilancio per il 2018** ([articolo 1, comma 156, L. 205/2017](#)) abbia successivamente provveduto, pur con l'eccezione dei montanti delle prestazioni accumulate fino al **1° gennaio 2018**, a ristabilire una situazione di **omogeneità di trattamento**.

L'**individuazione** della specifica **disciplina applicabile** avviene, quindi, in ragione della **natura** del **rapporto di lavoro** dell'aderente a una **forma di previdenza complementare** e, precisamente, a seconda che egli dipenda da un'**amministrazione pubblica** o da un **datore di lavoro privato**.

Dal 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore del **D.Lgs. 252/2005**, e fino al 31 dicembre 2017, per effetto della mancata attuazione dei principi e criteri direttivi di cui all'[articolo 1, comma 2, lett. p\), L. 243/2004](#), si è dunque originata una **distinzione di disciplina** con riferimento a vari istituti della **previdenza complementare**, tra cui il **riscatto di una posizione individuale** e il **connesso regime tributario**; **disomogeneità** che, secondo la Corte, si pone **irragionevolmente** in **contrasto** con il **principio dell'eguaglianza tributaria**.

Sulla base delle suesposte considerazioni, quindi, la Consulta ha dichiarato l'**illegittimità costituzionale** dell'[articolo 23, comma 6, D.Lgs. 252/2005](#), nella parte in cui prevede che per i **dipendenti pubblici** il **riscatto della posizione individuale** sia assoggettato a **imposta ordinaria** anziché al più favorevole **regime fiscale** previsto dall'[articolo 14, commi 4 e 5](#).



AGEVOLAZIONI

Il credito R&S nel settore del tessile e della moda

di **Debora Reverberi**

Tra le **attività ammissibili alla disciplina del credito d'imposta R&S** di cui al **D.L. 145/2013**, convertito con modificazioni dalla L. 9/2014 e integralmente sostituito dall'[articolo 1, comma 35, L. 190/2014](#), (c.d. Legge di Stabilità 2015), **possono rientrare, in particolare, quelle effettuate dalle imprese appartenenti ai settori del tessile e della moda.**

In ogni settore di attività industriale, infatti, sono potenzialmente ravvisabili processi innovativi, con caratteristiche proprie e specificità che rendono complessa la valutazione tecnica di riconducibilità al credito R&S.

I comparti produttivi del tessile e della moda sono peculiari sotto il profilo della R&S, in quanto **caratterizzati dall'esigenza di realizzare costantemente investimenti in prodotti nuovi o significativamente migliorati o modificati** per mantenere un adeguato livello di competitività sul mercato.

Pertanto **il Mise, nella [circolare n. 46586 del 16.04.2009](#), ha condotto una valutazione di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività che involgono il processo di ideazione e creazione del campionario o della collezione** nel settore del tessile e della moda.

Le indicazioni contenute nella menzionata circolare, originariamente concepite nell'ambito della precedente disciplina agevolativa valevole nel triennio 2007-2009 e disciplinata dalla **L. 296/2006** (Legge finanziaria 2007), **risultano applicabili anche all'attuale disciplina del credito R&S**, in virtù dell'espresso rimando contenuto nella [circolare AdE 5/E/2016](#).

Le definizioni di attività di R&S dell'[articolo 3, comma 4, D.L. 145/2013](#), che ricalcano quelle contenute al paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27.06.2014 recante la "*Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione*", **premiano lo sforzo innovativo imprenditoriale orientato allo sviluppo e alla creazione di un prodotto nuovo o significativamente migliorato o modificato, accrescendo la competitività del sistema.**

Sono invece **espressamente escluse dalle attività di R&S agevolabili**, in base all'**articolo 3, comma 5, D.L. 145/2013**, le **modifiche ordinarie o periodiche** apportate a **prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni corso**, anche nel caso in cui producano miglioramenti.

Inoltre sono **escluse dall'agevolazione le fasi di R&S relative ad attività ordinarie**

caratteristiche del settore e successive allo sviluppo pre-competitivo.

Nello specifico settore produttivo del tessile e della moda **la novità o il significativo miglioramento si traducono nell'introduzione di prodotti tessili e di abbigliamento dalle seguenti caratteristiche tecniche:**

- **nuove o notevolmente migliorate per la scienza**, ivi intendendo un'originalità o un miglioramento significativo **in termini assoluti**;
- **nuove o notevolmente migliorate per il mercato**, ivi intendendo un'originale o notevolmente migliorata **combinazione di prodotti tessili nuovi**.

Il requisito di novità calato nel settore del tessile e della moda potrà ad esempio concretizzarsi in relazione ai seguenti **elementi caratterizzanti le nuove collezioni rispetto alle precedenti:**

- **materiali utilizzati**;
- **combinazione dei tessuti**;
- **disegni**;
- **forme**;
- **colori**.

Non rappresentano novità, modifiche o miglioramenti significativi i meri ampliamenti di una gamma di prodotti esistenti tramite aggiunta di un singolo prodotto o modifica esclusiva dei colori proposti o di un solo dettaglio, in quanto configurabili come modifiche ordinarie escluse dal credito d'imposta.

Risulta dunque **necessario individuare**, nel processo di realizzazione del campionario e delle collezioni, **l'insieme di attività di R&S direttamente collegate alla creazione del prodotto nuovo o notevolmente migliorato o modificato**.

A monte di tale processo sono **certamente ammissibili al credito d'imposta le attività di ricerca industriale finalizzate all'innovazione dei materiali e delle tecniche di lavorazione**.

All'interno del **processo di realizzazione del campionario e delle collezioni sono distinguibili di prassi cinque fasi**, di cui **le prime due astrattamente riferibili alle attività di ricerca industriale o sviluppo sperimentale:**

Fasi di attività		Inquadramento
1)	ricerca ed ideazione estetica	Attività di R&S
2)	realizzazione dei prototipi	
3)	preparazione del campionario e delle collezioni	Attività di sviluppo competitivo
4)	promozione del campionario	

5) gestione del magazzino campioni

Sono dunque ammissibili i costi, inquadrabili nelle categorie dell'articolo 3, comma 6, D.L. 145/2013, sostenuti nelle fasi di realizzazione del contenuto innovativo di un campionario o della collezione e per la realizzazione dei prototipi.

In risposta alle domande di approfondimento pubblicate sul proprio sito istituzionale il 29.09.2017, **il Mise ha riconosciuto l'estensione della riconducibilità al credito d'imposta delle attività di ricerca ed ideazione estetica e realizzazione dei prototipi anche ad altri settori afferenti alla produzione creativa**, quali secondo un'elencazione non esaustiva i seguenti:

- calzature;
- occhiali;
- gioielleria;
- ceramica.



IVA

Fatturazione e split payment: pubblicati gli elenchi 2020

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Il Dipartimento delle Finanze ha pubblicato sul proprio sito istituzionale **gli elenchi per l'anno 2020**, ai sensi del Decreto del Mef del 9 gennaio 2018, pubblicato nella G.U. n. 14 del 18 gennaio 2018, riferiti ai **soggetti tenuti all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti** (*split payment*) di cui all'[articolo 17-ter, comma 1-bis, D.P.R. 633/1972](#), come modificato dall'[articolo 3 D.L. 148/2017](#), convertito, con modificazioni, dalla **L. 172/2017**.

L'elenco dei soggetti sottoposti a *split payment* è pubblicato entro il 20.10 di ciascun anno, con effetti a valere per l'anno successivo. Si precisa che **l'elenco non include le Amministrazioni pubbliche**, come definite dall'**articolo 1, comma 2, L. 196/2009**, comunque tenute all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti ai sensi dell'[articolo 17-ter, comma 1, del D.P.R. 633/1972](#), per le quali è invece possibile fare riferimento **all'elenco IPA**, pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (www.indicepa.gov.it).

Ricordiamo che in base al meccanismo della scissione dei pagamenti, le Amministrazioni pubbliche e i soggetti indicati nell'[articolo 17-ter, comma 1-bis](#), che acquistano beni e/o servizi nel territorio dello Stato, **sia nella loro veste istituzionale che nell'esercizio dell'attività d'impresa**, pagano ai propri fornitori il **corrispettivo al netto dell'Iva che deve essere versata**, in deroga al regime ordinario, **direttamente all'Erario** anziché al cedente/prestatore.

Sul sito del Dipartimento delle finanze, pertanto, è possibile effettuare la ricerca delle fondazioni, degli enti o delle società presenti negli elenchi, avvalendosi del servizio di **consultazione tramite codice fiscale**.

Resta inoltre invariata la possibilità per i soggetti interessati, fatta eccezione per le società quotate nell'indice FTSE MIB, di poter **segnalare eventuali mancate o errate inclusioni**, in conformità con quanto disposto dalla normativa di riferimento, **fornendo idonea documentazione** a supporto ed esclusivamente mediante apposito [modulo di richiesta](#), allegando la visura camerale.

In fase di consultazione degli **elenchi 2020, aggiornati al 17 ottobre 2019**, si riscontrano le **seguenti tipologie di società/enti** per cui trova applicazione lo *split payment*:

- **società controllate** di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri ([articolo 2359, comma 1, n. 2, cod. civ.](#));
- **enti o società controllate** dalle **Amministrazioni Centrali**;
- **enti o società controllate** dalle **Amministrazioni Locali**;

- **enti o società controllate** dagli **Enti Nazionali di Previdenza e Assistenza**;
- **enti, fondazioni o società partecipate** per una percentuale complessiva del capitale **non inferiore al 70 per cento**, dalle Amministrazioni Pubbliche;
- **società quotate inserite nell'indice FTSE MIB** della Borsa italiana.

Il fornitore/prestatore che opera nei confronti di una pubblica Amministrazione o di una società controllata/partecipata dalla stessa, è tenuto ad emettere la **fattura in formato elettronico** (xml) da trasmettere attraverso il canale del sistema di Interscambio (SdI).

Nella fattura devono essere riportati tutti gli elementi previsti dall'[articolo 21 D.P.R. 633/1972](#), tra cui la base imponibile, l'aliquota Iva applicabile, l'ammontare dell'imposta e l'**annotazione "scissione dei pagamenti"**, oltre al riferimento dell'[articolo 17-ter D.P.R. 633/1972](#). In ottica di fatturazione elettronica e corretta compilazione del tracciato xml, l'obbligo descritto di annotazione viene assolto riportando nel **campo "esigibilità Iva"** la lettera **"S" – scissione dei pagamenti**.

Il cedente/prestatore non è tenuto, pertanto, a versare l'imposta **esposta in fattura ma non addebitata al cliente/committente**.

L'operazione deve in ogni caso essere **registrata nel registro delle fatture emesse** secondo le regole ordinarie dettate dagli [articoli 23 e 24 D.P.R. 633/1972](#), avendo cura di non computare l'Iva nella liquidazione periodica; in merito a quest'ultimo punto è consigliabile adottare un **apposito codice Iva** per distinguere tali operazioni dalle normali cessioni imponibili.

Dalle **scritture contabili** deve emergere che l'acquirente, ossia la pubblica Amministrazione, non è tenuto al versamento dell'imposta calcolata sull'operazione. In altri termini, in **contropartita al ricavo delle vendite si registra l'insorgere del credito** verso l'ente pubblico, di importo equivalente alla sola base imponibile Iva. Anche l'**imposta** riportata nella fattura elettronica deve essere regolarmente **registrata in contabilità** dall'emittente con **contestuale storno** – al momento della registrazione della fattura o con un'apposita scrittura – dall'ammontare complessivo del credito acceso verso la pubblica Amministrazione.

Si ricorda infine che, in base all'[articolo 12 D.L. 87/2018](#), il meccanismo dello *split payment* **non trova applicazione per le prestazioni di servizi** i cui compensi sono assoggettati a **ritenute alla fonte a titolo di imposta** sul reddito **ovvero a ritenuta a titolo di acconto**, nonostante vengano rese ai soggetti destinatari della disciplina in commento; trattasi, ad esempio, dei compensi dei professionisti. Tale esonero trova applicazione con riferimento alle **operazioni fatturate successivamente al 14 luglio 2018** ([articolo 12, comma 2, D.L. 87/2018](#)).

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Emissione di fatture per operazioni inesistenti: l'Iva è comunque dovuta

di **Marco Bargagli**

Nell'ambito della **frode fiscale**, il legislatore ha previsto **specifiche sanzioni penali-tributarie** a carico sia dell'**emittente della fattura falsa**, che del **successivo utilizzatore**.

Nello specifico, la **normativa sostanziale di riferimento** 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**, sanzione che grava sul soggetto che **annota in contabilità e riporta in dichiarazione le fatture per operazioni inesistenti** (ex [articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#));
- **da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, sanzione che grava sul soggetto che **emette fatture per operazioni inesistenti** (ex [articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#)).

La fattispecie delittuosa prevista e punita dall'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#) (emissione di fatture per operazioni inesistenti), risulta integrata indipendentemente dal fatto che il documento fittizio sia **effettivamente utilizzato dal destinatario** nella propria **dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto**.

Trattasi, in particolare, di un **reato di mero pericolo a condotta istantanea** che richiede il “**dolo specifico**” con la **finalità di permettere a terzi l'evasione**, contrariamente alla fattispecie di **utilizzo di fatture false**, in cui il comportamento dell'agente è **necessariamente preordinato a preconstituire un impianto contabile artefatto** idoneo a “**gonfiare**” gli **elementi passivi contabilizzati nella dichiarazione dei redditi**.

Non sussistono ormai dubbi circa la possibilità di configurare il **concorso tra il reato** in argomento e quello di **omessa presentazione della dichiarazione**, a mente dell'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#) (Corte di cassazione, Sezione III, **sentenza n. 35858 del 4 ottobre 2011**).

Ciò in relazione al fatto che, sulla base della disciplina tributaria, l'Iva esposta nelle fatture emesse – ancorché fittizie – è **sempre dovuta** e, come tale, va **regolarmente dichiarata** (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, [circolare n. 1/2018](#) del

Comando Generale della Guardia di Finanza volume I – parte II – capitolo 1 *“Il sistema penale tributario in materia di imposte dirette e IVA. Disposizioni sostanziali”*, pag. 154 e ss.).

In buona sostanza, **ai fini Iva, non sorgono particolari difficoltà** in quanto l'imposta indicata nelle fatture per **operazioni inesistenti in acquisto è sempre indetraibile**, mentre quella riportata nelle fatture emesse, anche se a **fronte di operazioni inesistenti, è sempre dovuta**.

In linea con queste sintetiche indicazioni, [l'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#) prevede che se il cedente o prestatore **emette una fattura per operazioni inesistenti**, ovvero se **indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale**, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura.

Sullo specifico tema, si è anche espressa la suprema **Corte di cassazione**, con la recente [ordinanza n. 26983 pubblicata in data 22.10.2019](#).

Gli ermellini, in particolare, si sono pronunciati circa la **decisione assunta dal giudice di appello**, riferita all'**omesso versamento dell'imposta** in seguito all'emissione di **operazioni soggettivamente inesistenti**, che aveva **accolto il ricorso del contribuente**, sull'assunto che l'Ufficio non avesse provato la **consapevole partecipazione della società contribuente al meccanismo fraudolento**.

In merito, **l'Agenzia delle entrate aveva dedotto** che nella specie **non si ricadeva nell'ipotesi di detrazione d'imposta su fatture passive**, ma **sull'omesso versamento dell'imposta dovuta esposta nelle fatture false emesse dal cedente**.

I Supremi giudici di legittimità, hanno dapprima richiamato **l'assetto normativo previsto a livello comunitario**: [l'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#) **costituisce infatti l'attuazione dell'articolo 21, paragrafo 1, lett. c), della sesta Direttiva 77/388/CEE** (come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991) al quale è subentrato [l'articolo 203 Direttiva CE 2006/112](#) in base al quale **“chiunque indichi l'Iva in una fattura o in ogni altro documento che ne fa le veci è debitore di tale imposta”**.

Quindi, tale soggetto **è debitore dell'Iva indicata in una fattura indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di un'operazione soggetta ad imposta** (v. Corte giustizia UE 18 giugno 2009, *Stadeco*, [causa C- 566/07](#); Corte di giustizia UE 31 gennaio 2013, [causa C-643/11](#), LVK-56 EOOD, punti 53-56; Corte giustizia 31 gennaio 2013, [causa C- 642/11](#), *Stroy trans EOOD*, punto 44).

Infatti, il **diritto comunitario non impedisce** agli Stati membri di **ritenere la redazione di fatture fittizie che indicano indebitamente un'imposta sul valore aggiunto come un tentativo di frode fiscale** e di applicare, simmetricamente, le **ammende o le sanzioni pecuniarie previste dal diritto nazionale**.

In linea con i **principi unionali** suesposti, la Corte di cassazione ha nel tempo già avuto modo di affermare che:

- [l'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#) va interpretato nel senso che il corrispondente tributo viene, in realtà, ad essere **considerato «fuori conto»**, e la relativa obbligazione, conseguentemente, **«isolata»** da quella risultante dalla **massa di operazioni effettuate**, ed estraniata, per ciò stesso, dal meccanismo di compensazione (tra IVA «a valle» ed IVA «a monte») che **presiede alla detrazione d'imposta** di cui all'articolo 19 del D.P.R. n. 633/1972; e ciò anche perché **l'emissione di fatture per operazioni inesistenti** ha sempre costituito **condotta penalmente sanzionata come delitto** (cfr. Corte di cassazione, [sentenze 12995/2014](#), [n. 14337/2002](#), [n. 7289/2001](#));
- **l'emittente di fatture fittizie non può giovare dell'emissione di una nota di credito per evitare il pagamento dell'Iva indebitamente fatturata** perché in tema di Iva, la **speciale procedura di variazione** prevista dall'[articolo 26 del richiamato D.P.R. 633/1972](#) presuppone necessariamente, come si desume univocamente dalla considerazione della funzione perseguita dalla norma, che l'operazione per la quale sia stata emessa fattura, da rettificare **perché venuta meno in tutto o in parte, sia vera e reale e non già del tutto inesistente**.

In definitiva, **accogliendo la tesi dell'Amministrazione finanziaria**, i giudici di Piazza Cavour hanno sancito che **se la fattura si riferisce a un'operazione inesistente, non è consentita la variazione in diminuzione**.

Di conseguenza, il **cedente o falso prestatore** deve **sempre versare l'imposta esposta in fattura**, mentre l'acquirente o il committente **non può in alcun caso portare in detrazione l'Iva per assenza del suo presupposto**, ossia l'acquisto di beni o servizi acquistati nell'esercizio d'impresa, arte o professione ([Corte di cassazione, sentenza n. 12353/2005](#)).

Seminario di specializzazione

**L'ASSETTO ORGANIZZATIVO, AMMINISTRATIVO E CONTABILE:
ASPETTI GIURIDICI E OPERATIVI DELLA GESTIONE D'IMPRESA**

Scopri le sedi in programmazione >

RASSEGNA RIVISTE

I fondamentali dell'architettura del PTT: efficienza e qualche dettaglio spinoso, in attesa delle finiture interpretative

di Mara Pilla

Articolo tratto da "Accertamento e contenzioso n. 55/2019 ?

L'obbligatorietà del processo tributario telematico, da qualche mese a questa parte, evidenzia un bilancio positivo in termini di efficienza e celerità delle operazioni funzionali alla difesa, con qualche margine di miglioramento e completamento del sistema. Chiaro che ciò che manca allo stato attuale, più che l'opzione del software più agevole, piuttosto che la schermata più ergonomica, è quella copertura di finiture interpretative che possa tranquillizzare gli operatori nella fase del dubbio. Non siamo nella fase matura del processo analogico a cui eravamo abituati, siamo in un processo start up in cui non tutte le casistiche sono tipiche e ogni dilemma va risolto con una connessione evolutiva all'armatura di servizio dei principi generali. [Continua a leggere...](#)

[VISUALIZZA LA COPIA OMAGGIO DELLA RIVISTA >>](#)

[Segue il SOMMARIO di "Accertamento e contenzioso n. 55/2019 ?](#)

Accertamento

"Isa – Il doppio rischio: attività di controllo e induttivo" di Gianfranco Antico

"I criteri selettivi per l'attività di verifica dell'Agenzia delle entrate" di Maurizio Tozzi

Riscossione

"Riqualificazione degli atti del registro: la parola passa alla Consulta" di Angelo Ginex

"Rivalsa dell'Iva anche in caso di definizione agevolata del pvc" di Marco Peirolo

Istituti deflattivi

“Il valore dell’istanza di adesione su un atto non definibile attraverso il D.Lgs. 218/1997: i rischi per il contribuente” *di Gianfranco Antico*

“Versamenti da dichiarazione: tardività e rimedi” *di Giovanni Valcarenghi*

Contenzioso amministrativo e tributario

“Holding estere e problemi di esteroinvestizione” *di Luigi Ferrajoli*

“I fondamentali dell’architettura del PTT: efficienza e qualche dettaglio spinoso, in attesa delle finiture interpretative – Parte I” *di Mara Pilla*

Contenzioso penale tributario

“Applicazione dell’istituto della tenuità del fatto nei reati tributari e riflessi sul parallelo procedimento tributario” *di Antonio Castiello e Valerio Silvetti*

“Rapporti tra sanzioni tributarie e sanzioni penali: un equilibrio ancora instabile” *di Maria Erika De Luca e Gianrocco Rossetti*

Osservatorio

“L’osservatorio di giurisprudenza” *di Mara Pilla*



ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

Contraddittorio, tutela e garanzie del contribuente

IN OFFERTA PER TE € 123,50 + IVA 4% anziché € 190,00 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.



ABBONATI ORA