

## 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 **specifica 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 differenti**, per poi essere fissato, come periodo utile per manifestare l'adesione, il lasso di tempo tra il **1° luglio e il 31 ottobre 2019**.

Sennonché, 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**.

Seminario di specializzazione  
**LA DISCIPLINA DELLE ASSOCIAZIONI  
SECONDO IL CODICE DEL TERZO SETTORE**  
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## 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 percepiente 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, salvo 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'egualità 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](#).

Master di specializzazione  
**LABORATORIO PROFESSIONALE SUL  
PASSAGGIO GENERAZIONALE**

Milano



## 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'agevazione 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**:

<b>Fasi di attività</b>	<b>Inquadramento</b>
1) <b>ricerca ed ideazione estetica</b>	<b>Attività di R&amp;S</b>
2) <b>realizzazione dei prototipi</b>	
3) preparazione del campionario e delle collezioni	<b>Attività di sviluppo competitivo</b>
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'elenco non esaustiva i seguenti:

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

The graphic features a blue header bar with white text. Below it, a white background area contains the text 'Seminario di specializzazione' at the top, followed by 'IL BUSINESS PLAN DELLO STUDIO PROFESSIONALE' in large blue letters, and 'Scopri le sedi in programmazione >' at the bottom right. The overall design is clean and professional.

## 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](http://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 decritto 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 precostituire 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** sussintesi, 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 fintizie** non può giovarsi 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 esterovestizione” *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.

**-35%**

**ABBONATI ORA**