

Rassegna **Professionale**

Rivista trimestrale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brindisi



Decreto fiscale collegato alla manovra 2019: tutte le novità

Saverio CINIERI

■ pag. 4

Operazioni inesistenti ed adeguata motivazione dell'avviso di accertamento

**Paola PIANTEDOSI
Marco CRAMAROSSA**

■ pag. 10

L'improcrastinabile riforma del d.Lgs. 231/200.1 Tra restyling dei modelli e nuovi reati presupposto

Annalisa DE VIVO

■ pag. 16

Avvio esteso della fatturazione elettronica dal 1° gennaio 2019: riflessioni operative

Raffaele TOMMASI

■ pag. 18



ODCEC
BRVNDISIUM

Rassegna Professionale

Rivista trimestrale dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Brindisi

Anno XXVI - N° 4 - Ottobre / Dicembre 2018

EDITORE

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Brindisi
Via Carmine, 44 - 72100 Brindisi
www.odcecbrindisi.it

DIRETTORE RESPONSABILE

Davide PIAZZO

VICEDIRETTORE

Silvia CONTE

COMITATO DI REDAZIONE

Gabriele Albanese - Francesco Calò
Leonardo Grassi - Michele Orlando
Marianna Pacifico - Raffaele Tommasi

DIREZIONE E REDAZIONE

Via Carmine, 44 - 72100 Brindisi
rassegnaprofessionale@gmail.com

GRAFICA

2ld.it
Via San Francesco, 186
72021 Francavilla Fontana (Br)

AUTORIZZAZIONE TRIBUNALE BRINDISI

n. 4 del 8.9.1993
Iscrizione al R.O.C. n. 21483
del 15092011

Ogni articolo viene ceduto a titolo gratuito
alla redazione ed esprime esclusivamente il
pensiero di chi lo firma esonerando il Comitato
di redazione e l'Editore da ogni responsabilità.

Per contattare la redazione o inviare i propri
contributi scrivere a:
rassegnaprofessionale@gmail.com

Tutte le foto contenute in questo numero (proprietà
APT Brindisi) illustrano le bellezze della città di
Mesagne (Br).

Generazione FE



di Davide Piazza

Molti di noi possono raccontare di aver compilato manualmente le dichiarazioni dei redditi e di aver fatto file interminabili all'alba per la consegna, alcuni di noi possono raccontare di aver compilato con la penna stilografica il libro giornale e ricordano le colonne dare e avere. Tutti noi saremo testimoni della scomparsa della regina dei documenti contabili: la fattura, portatrice di iva e anima delle mitiche variazioni numerarie ed economiche. Possiamo discutere sui modi poco ortodossi di questo epocale passaggio di consegne verso l'immateriale, possiamo anche osservare che siamo l'unico paese in Europa dove il passaggio è avvenuto in forma obbligatoria, ma quello che ha più scosso il nostro provato sistema nervoso è stato senz'altro la necessità di doverci trasformare, *ob torto collo*, in venditori delle case di software senza alcuna attitudine e senza mandato ne' provvigione. Con l'onere supplementare di formare i nostri clienti sul funzionamento e sulla eccellenza del software proposto. Questo è stato veramente troppo, anche per la generazione di FEnomeni che ha visto praticamente tutto.

SOMMARIO

Decreto fiscale collegato alla manovra 2019: tutte le novità _ _	4
Operazioni inesistenti ed adeguata motivazione dell'avviso di accertamento _ _ _ _ _	10
L'improcrastinabile riforma del d.Lgs. 231/200. Tra restyling dei modelli e nuovi reati presupposto _ _ _ _ _	16
Avvio esteso della fatturazione elettronica dal 1° gennaio 2019: riflessioni operative _ _ _ _ _	18

Con queste poche amare riflessioni, porgo a tutti i lettori di Rassegna Professionale, a nome dell'intero comitato di redazione, i più fervidi auguri di buone feste e di un prospero anno nuovo.

In questo numero, segnaliamo l'articolo del collega Saverio Cinieri che ha schematizzato il decreto fiscale collegato alla manovra di bilancio 2019 (D.L. 23 ottobre 2018, n. 119) consentendo di cogliere facilmente le diverse novità come la c.d. "pace fiscale" e cioè il pacchetto di misure volte a chiudere le pendenze con il Fisco, la fatturazione elettronica, la dichiarazione IVA precompilata dal 2020 o le modifiche al contenzioso tributario.

Dai colleghi Paola Piantedosi di Taranto e Marco Cramarossa di Bari abbiamo ricevuto un interessante contributo sui diversi orientamenti giurisprudenziali sulla questione dell'onere della prova nelle operazioni cd. "inesistenti".

La dott.ssa Annalisa De Vivo, con un suo articolo, ha evidenziato lo stato dell'arte del d.lgs. 231/2001, recante la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti e l'improcrastinabile necessità di una riforma della materia.

Infine, il dott. Raffaele Tommasi, con approccio pragmatico, ha esaminato le problematiche immediate portate dall'introduzione della fatturazione elettronica.



Decreto fiscale collegato alla manovra 2019: tutte le novità



di Saverio Cinieri

Il decreto fiscale collegato alla manovra di bilancio 2019 (D.L. 23 ottobre 2018, n. 119) contiene molte novità che spaziano dalla c.d. “pace fiscale” e cioè il pacchetto di misure volte a chiudere le pendenze con il Fisco, alla fatturazione elettronica.

Non mancano, poi, altre misure più specifiche (come ad esempio, la dichiarazione IVA precompilata dal 2020 o le modifiche al contenzioso tributario) ma non meno importanti.

Di seguito si riporta una sintesi delle principali novità fiscali contenute nel decreto.

Argomento	Novità
Interpelli nuovi investimenti	<p>Prevista la possibilità per le imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato di presentare all'Agenzia delle entrate un'istanza di interpello in merito al trattamento fiscale del loro piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione (art. 2 D.Lgs. n. 147/2015).</p> <p>In particolare, per gli interpelli presentati a decorrere dal 1° gennaio 2019, gli investimenti devono risultare di ammontare non inferiore a 20 milioni di euro (prima il limite era di 30 milioni di euro).</p>
Pace fiscale -	<p>E' possibile definire in via agevolata i PVC consegnati entro il 24 ottobre 2018. La regolarizzazione delle somme accertate nei suddetti verbali va fatta presentando un'apposita dichiarazione e versando la sola imposta autoliquidata, senza sanzioni o interessi, in un'unica soluzione o in un massimo di venti rate trimestrali, entro il 31 maggio 2019.</p> <p>In caso di rateizzazione, per quelle successive alla prima, il versamento va fatto entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre e sul relativo importo vanno applicati gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine della prima rata.</p>
Pace fiscale - Definizione agevolata atti di accertamento	<p>Si possono definire con modalità agevolate gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione, gli atti di recupero, gli inviti al contraddittorio e gli accertamenti con adesione, mediante pagamento delle sole imposte in un'unica soluzione o in più rate (con un massimo di venti rate trimestrali di pari importo); non sono dovuti sanzioni, interessi ed eventuali somme accessorie.</p>

Pace fiscale - Rottamazione ter	<p>È possibile definire, con il pagamento del capitale e degli interessi iscritti a ruolo nonché dell'aggio, dei diritti di notifica della cartella di pagamento e delle spese esecutive eventualmente maturate, i ruoli consegnati al concessionario della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017.</p> <p>Il pagamento delle somme dovute può avvenire in unica soluzione entro il 31 luglio 2019, ovvero in un numero massimo di 18 rate.</p> <p>Nel caso in cui si scelga la rateazione, con le modifiche introdotte, si ha la seguente situazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per la prima e la seconda rata, pari, ciascuna, al 10% del dovuto, rimane fermo il termine del 31 luglio e del 30 novembre dell'anno 2019; - con riferimento alle restanti rate, si stabilisce che esse sono di pari ammontare e scadono il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2020. <p>In caso di pagamento rateale, non si applica la norma sulle rateazioni dei ruoli (art. 19 del D.P.R. n. 602/1973) e gli interessi da corrispondere sono calcolati al tasso del 2% annuo.</p> <p>Non si produce l'effetto di inefficacia della definizione se il ritardo nel pagamento delle rate non supera i 5 giorni; né sono dovuti interessi.</p> <p>Per aderire alla definizione, occorrerà presentare, entro il 30 aprile 2019, una dichiarazione all'agente della riscossione, con la quale assumerà l'impegno a rinunciare ai giudizi pendenti relativi ai carichi che intende definire.</p> <p>L'agente della riscossione, entro il 30 giugno 2019, dovrà comunicare ai debitori che hanno aderito alla definizione l'ammontare complessivo di quanto dovuto, nonché, in caso di scelta del pagamento dilazionato, il giorno e il mese di scadenza di ciascuna rata.</p> <p>Si applicano, in generale, le altre regole valevoli per le precedenti edizioni della definizione agevolata (rottamazione ex art. 6, D.L. n. 193/2016 e rottamazione-bis ex art. 1, D.L. n. 148/2017).</p> <p>Un'ultima novità collega alla definizione agevolata un ulteriore effetto relativo al rilascio del DURC (Documento Unico di Regolarità Contributiva).</p> <p>In particolare si estende alla "nuova" definizione la norma (art. 54 del D.L. n. 50/2017) che consente il rilascio del DURC a seguito della presentazione della domanda di definizione agevolata, purché sussistano gli altri requisiti di regolarità previsti dalla vigente disciplina - di cui all'art. 3 del D.M. 30 gennaio 2015 - ai fini del rilascio del documento.</p> <p>Possibile, inoltre, rientrare nella rottamazione ter per coloro che, avendo aderito alla rottamazione-bis hanno versato, entro il 7 dicembre 2018, le rate di luglio, settembre e ottobre.</p> <p>Per costoro il versamento del debito residuo dovrà essere effettuato in dieci rate consecutive di pari importo, con scadenza il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2019, con interessi calcolati al tasso dello 0,3% annuo a partire dal 1° agosto 2019.</p>
Pace fiscale - Stralcio dei ruoli fino a 1.000 euro	<p>Previsto l'annullamento, automatico, alla data del 31 dicembre 2018, dei debiti di importo residuo fino a 1.000 euro, con esclusione dei dazi e dell'IVA all'importazione.</p> <p>L'importo stralciato è calcolato al 24 ottobre 2018 ed è comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010.</p> <p>Relativamente a tali importi, inoltre, viene previsto che, fatti salvi i casi di dolo, non si procederà a giudizio di responsabilità amministrativo e contabile.</p>

<p>Pace fiscale - Rottamazione ruoli relativi a risorse proprie UE</p>	<p>E' possibile la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione fino al 31 dicembre 2017, concernenti le risorse proprie tradizionali di cui all'art. 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014 e all'IVA riscossa all'importazione.</p>
<p>Pace fiscale - Chiusura liti pendenti</p>	<p>La definizione delle liti pendenti prevede di chiudere i contenziosi versando una percentuale del valore della lite. In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per i ricorsi pendenti iscritti nel primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 90% del valore della stessa; - in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata al 24 ottobre 2018, le controversie possono essere definite con il pagamento: <ul style="list-style-type: none"> - del 40% del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di primo grado; - del 15% del valore in caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado. - per le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione al 24 ottobre 2018, per le quali risulti soccombente l'Agenzia delle entrate in tutti i precedenti gradi di giudizio, la definizione avviene con il pagamento di un importo pari al 5% del relativo valore; - in caso di accoglimento parziale del ricorso o comunque di soccombenza ripartita tra il contribuente e l'Agenzia delle entrate è dovuto per intero l'importo del tributo relativo alla parte di atto confermata dalla pronuncia giurisdizionale, mentre per la parte di atto annullata viene applicata la misura ridotta, secondo quanto riportato sopra.
<p>Pace fiscale - Definizione agevolata ASD e SSD</p>	<p>Prevista la regolarizzazione per le società e le associazioni sportive dilettantistiche, iscritte nel Registro CONI. Tali enti possono avvalersi della definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento e della definizione agevolata delle liti pendenti, con alcune specificità.</p>
<p>Pace fiscale - Definizione agevolata imposte su prodotti succedanei al tabacco</p>	<p>E' possibile definire in via agevolata i debiti tributari maturati fino al 31 dicembre 2018 - per i quali non sia intervenuta sentenza passata in giudicato - relativi alle imposte di consumo su:</p> <ul style="list-style-type: none"> - prodotti contenenti nicotina o altre sostanze idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati (c.d. succedanei del tabacco) - prodotti liquidi da inalazione senza combustione costituiti da sostanze diverse dal tabacco, non destinati ad essere usati come medicinali, contenenti o meno nicotina. <p>La definizione agevolata è ammessa con il versamento pari al 5% degli importi dovuti. Non sono dovuti interessi e sanzioni. E' possibile pagare in unica soluzione o con rate mensili (massimo 120 rate).</p>
<p>Sanatoria irregolarità formali</p>	<p>Prevista la sanatoria degli errori formali che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini dell'Iva e dell'Irap e sul pagamento dei tributi, commessi fino al 24 ottobre 2018. Per sanarle va versata una somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta a cui si riferiscono le violazioni, in due rate di pari importo entro il 31 maggio 2019 ed entro il 2 marzo 2020.</p>

Sanatoria irregolarità formali	<p>La procedura di regolarizzazione non può essere esperita:</p> <ul style="list-style-type: none"> - con riferimento agli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-quater del decreto legge n. 167/1990; - per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato; - per le irregolarità e altre violazioni formali già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della disposizione in esame. <p>Inoltre, con riferimento alle violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, oggetto del processo verbale di constatazione, i termini di prescrizione fissati in cinque anni (articolo 20, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997), sono prorogati di due anni.</p>
Fattura elettronica – moratoria sulle sanzioni	<p>Per il primo semestre del periodo d'imposta 2019 non sono applicate le sanzioni previste qualora la fattura elettronica sia emessa oltre il termine di legge ma, comunque, nei termini per far concorrere l'imposta alla liquidazione di periodo (mensile o trimestrale).</p> <p>Le sanzioni sono, invece, contestabili, seppur ridotte al 20%, quando la fattura, emessa tardivamente, partecipa alla liquidazione periodica del mese o trimestre successivo.</p> <p>Le attenuazioni previste si applicano anche con riferimento al cessionario/committente che abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura ovvero non abbia proceduto alla regolarizzazione.</p> <p>Per i soli contribuenti che effettuano la liquidazione periodica Iva con cadenza mensile, la riduzione al 20% si applica fino al 30 settembre 2019.</p>
Fattura elettronica - esoneri	<p>Sono esonerati dalla fattura elettronica:</p> <ul style="list-style-type: none"> - i soggetti che applicano il regime forfettario opzionale di cui agli articoli 1 e 2 della legge 16 dicembre 1991, n. 398. Si tratta delle associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche, e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 65.000; - solo per il 2019, i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata. <p>Inoltre, previste specifiche regole, che saranno definite con provvedimento dell'Agenzia delle entrate, in materia di fatturazione elettronica da parte dei soggetti passivi IVA con riferimento alle operazioni effettuate nei settori delle telecomunicazioni e dei servizi connessi alla gestione dei rifiuti solidi urbani e assimilati, di fognatura e depurazione.</p>
Fattura elettronica – altre novità	<ul style="list-style-type: none"> - a partire dal 1° luglio 2019, la fattura potrà essere emessa entro 10 giorni dal momento in cui si effettua l'operazione; - le fatture emesse devono essere annotate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione; - la numerazione progressiva delle fatture prevista dall'art. 25, D.P.R. n. 633/1972 viene abrogata; - il cessionario/committente può computare l'IVA addebitatagli in fattura nella liquidazione del periodo in cui l'operazione si considera effettuata e, conseguentemente, l'imposta è diventata esigibile. Ciò a condizione che la fattura sia recapitata entro i termini di liquidazione e sia stata debitamente registrata. La medesima facoltà non è ammessa con riferimento alle operazioni effettuate in un anno d'imposta le cui fatture di acquisto sono ricevute nell'anno successivo. In tale evenienza l'imposta deve essere detratta nell'anno di ricezione del documento.

<p>Reverse charge</p>	<p>Prorogata sino al 2022 l'applicazione del meccanismo di inversione contabile a fini IVA per:</p> <ul style="list-style-type: none"> - le cessioni di telefoni cellulari (apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazione soggette alla tassa sulle concessioni governative), con esclusione dei componenti e accessori per i telefoni cellulari; - le cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale; da questa categoria vanno esclusi i computer quali beni completi e i loro accessori; - le cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop; - i trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra trasferibili (articolo 3 della Direttiva 2003/87/CE); - i trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata Direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica; - le cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore.
<p>Dichiarazione IVA precompilata e altre semplificazioni</p>	<p>Previsto un pacchetto di "semplificazioni" in materia di IVA.</p> <p>In particolare, a partire dalle operazioni IVA relative all'anno 2020, l'Agenzia delle entrate, nell'ambito di un programma di assistenza online basato sui dati dalla stessa acquisiti, metterà a disposizione di tutti i soggetti passivi IVA residenti e stabiliti in Italia, in apposita area riservata, le bozze relative a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il registro delle fatture emesse; - il registro delle fatture e delle bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati; - la liquidazione periodica dell'IVA; - la dichiarazione annuale dell'IVA. <p>Per i soggetti passivi IVA che convalideranno ovvero integreranno nel dettaglio i dati proposti nelle bozze dei documenti appena citati, verrà meno l'obbligo di tenuta dei registri delle fatture emesse e degli acquisti.</p>
<p>Contenzioso tributario</p>	<p>Vengono introdotte alcune norme in materia di contenzioso tributario, con l'intento di rendere pienamente operativo il processo tributario telematico.</p> <p>Tra le novità si segnalano le seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> - nelle ipotesi di mancata indicazione dell'indirizzo PEC del difensore o della parte ed ove lo stesso non sia reperibile da pubblici elenchi, ovvero nelle ipotesi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni sono eseguite esclusivamente mediante deposito in segreteria della Commissione tributaria; - le parti, i consulenti e gli organi tecnici devono notificare e depositare gli atti processuali i documenti e i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con modalità telematiche; - i soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica hanno facoltà di utilizzare, per le notifiche e i depositi, le modalità telematiche; - al fine del deposito e della notifica con modalità telematiche della copia informatica, anche per immagine, di un atto processuale di parte, di un provvedimento del giudice o di un documento formato su supporto analogico e detenuto in originale o in copia conforme, il difensore e il dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore o l'agente della riscossione, attestano la conformità della copia al predetto atto secondo modalità telematiche; - le parti possono utilizzare in ogni grado di giudizio la modalità telematica (D.M. 23 dicembre 2013, n. 163), indipendentemente dalla modalità prescelta da controparte nonché dall'avvenuto svolgimento del giudizio di primo grado con modalità analogiche.

Anagrafe dei rapporti finanziari e controlli	<p>Prevista la conservazione decennale dei dati relativi alle comunicazioni all'anagrafe finanziaria delle transazioni finanziarie da parte di banche, Poste italiane Spa, intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio, società di gestione del risparmio, nonché ogni altro operatore finanziario.</p> <p>Inoltre, l'accesso alla banca dati sarà possibile anche alla Guardia di finanza che scambierà i dati con l'Agenzia delle entrate.</p> <p>Inoltre, viene introdotta una norma che disciplina l'attività ispettiva dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di finanza nei confronti dei soggetti di medie dimensioni, non soggetti agli indici sintetici di affidabilità né a tutoraggio.</p>
Trasmissione corrispettivi e lotteria degli scontrini	<p>Previsto l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi con decorrenza:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 1° luglio 2019 ai soggetti con un volume d'affari superiore a 400.000 euro (stimati in circa 260.000 soggetti); - 1° gennaio 2020 per tutti gli altri soggetti. <p>A seguito dell'entrata in vigore di tale obbligo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - non ci sarà più la necessità di registrare i corrispettivi ai sensi dell'art. 24, D.P.R. n. 633/1972; - resteranno valide, per il periodo d'imposta 2019, le opzioni per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi esercitate entro il 31 dicembre 2018; - i soggetti che vendono farmaci potranno ottemperare all'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi mediante gli strumenti e i canali tematici oggi utilizzati per l'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria. In tal caso, la trasmissione andrà effettuata giornalmente e non più mensilmente; - negli anni 2019 e 2020 per l'acquisto o l'adattamento degli strumenti mediante i quali effettuare la memorizzazione e la trasmissione dei corrispettivi, al soggetto sarà concesso un contributo una tantum pari al 50% della spesa sostenuta. Il contributo verrà anticipato dal fornitore sotto forma di sconto sul prezzo praticato e verrà a questo rimborsato sotto forma di credito d'imposta di pari importo, da utilizzare in compensazione. Tale credito d'imposta non soggiace agli attuali limiti di compensazione.
Gruppo bancari cooperativi	<p>Con riferimento ai gruppi bancari cooperativi si chiarisce che il vincolo finanziario, la cui esistenza è presupposto per la costituzione del gruppo IVA, si considera sussistente anche tra i partecipanti al gruppo bancario cooperativo.</p> <p>Con alcune modifiche introdotte è stato precisato che in caso di adesione al regime dell'adempimento collaborativo da parte di uno dei soggetti passivi che abbia costituito il gruppo IVA, il predetto regime si estende obbligatoriamente a tutte le società partecipanti al gruppo.</p>
Imposta sui money transfer	<p>Viene introdotto, dal 1° gennaio 2019, un prelievo dell'1,5% sui trasferimenti di denaro effettuati dai c.d. money transfer.</p> <p>Sono escluse le transazioni commerciali, effettuati, verso Paesi non appartenenti all'Unione Europea.</p> <p>L'imposta si calcola sul valore di ogni singola operazione effettuata, a partire da un minimo di 10 euro.</p>

Operazioni inesistenti ed adeguata motivazione dell'avviso di accertamento



di Paola Piantedosi & Marco Cramarossa

Premessa

L'avviso di accertamento "*deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato*", così dispongono tanto l'art.42 del D.P.R. n.600/1973 quanto l'art.7, comma 1, della Legge n.212/2000.

Dal dettato normativo si può immediatamente percepire come onere della prova e motivazione, pur essendo elementi distinti, sono intimamente connessi, giacché la motivazione esplicita l'*iter* logico che ha portato l'Ufficio all'accertamento, mentre la prova è costituita dagli elementi dimostrativi che suffragano la motivazione.

In tale ambito, assume particolare rilievo la motivazione di un accertamento emesso per contestare operazioni ritenute, in tutto o in parte, inesistenti.

In merito, si deve invero preliminarmente osservare che la presunta falsità della fatturazione, e dunque dell'operazione ad essa sottostante, può concretizzarsi in una inesistenza oggettiva, totale o parziale, dell'operazione, ovvero in una inesistenza soggettiva.

L'inesistenza oggettiva assoluta si realizza in presenza di fatture emesse a fronte di operazioni integralmente non effettuate, mentre si ricade nella fattispecie dell'inesistenza oggettiva relativa nei casi in cui le fatture documentino operazioni solo in parte non effettuate.

L'inesistenza soggettiva consegue, invece, ad una particolare forma di falsità, mediante la quale i documenti ideologicamente falsi riferiscono l'operazione "*a soggetti diversi da quelli effettivi*".

Nella inesistenza soggettiva l'operazione infatti esiste, è vera, ma è realizzata tra soggetti diversi rispetto a quelli risultanti dai documenti fiscali.

Ebbene, in presenza di ipotesi di inesistenza soggettiva dell'operazione commerciale, l'imposta sul valore aggiunto è considerata indetraibile, mentre, ai fini delle imposte dirette, il costo documentato da una tale operazione mantiene la sua piena deducibilità.

Ove, invece, si assuma l'inesistenza oggettiva dell'operazione, potranno essere oggetto di recupero da parte degli accertatori tanto l'imposta sul valore aggiunto quanto il relativo costo.

La Suprema Corte ha, infatti, più volte affermato¹ che il costo riferibile a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti possa essere considerato deducibile allorquando esso risulti effettivamente

1. cfr. Cassazione, Sez. V civile - sentenza del 27 settembre 2011 (23 giugno 2011) n. 19786; Cassazione, Sez. III penale - sentenza del 26 settembre 2017 n. 53146.

sostenuto, obiettivamente determinabile ed inerente. Solo in assenza di tali requisiti verrebbero meno i requisiti di certezza e di precisione, così come declinati dall'art. 109, comma 4, del D.P.R. n. 917/1986 ai fini della rilevanza fiscale di una componente negativa di reddito.

In materia di detraibilità dell'IVA, invece, si perviene ad una conclusione differente in ragione del combinato disposto degli articoli dettati in materia dal D.P.R. n. 633/1972.

Ed invero, l'art. 19 del citato decreto prevede che la detrazione sia ammessa ove siano poste in essere operazioni soggette all'imposta ed inerenti all'attività espletata. Il successivo articolo 21 impone, poi, che ad emettere la fattura debba essere esclusivamente colui che ha effettuato l'operazione de qua. Il comma 7 del medesimo articolo statuisce infine che l'imposta indicata in fattura debba essere versata all'Erario indipendentemente tanto dalla natura dell'operazione sottostante che dal comportamento tenuto dal cessionario. Detta disposizione è ulteriormente avvalorata anche dall'art. 60-bis dello stesso decreto, che dispone in materia di solidarietà tra cedente e cessionario ai fini del pagamento del tributo.

Dal coordinamento di tali norme emerge, dunque, che ai fini della detraibilità dell'IVA esposta in fattura sia richiesta l'esatta corrispondenza tra il soggetto che pone in essere l'operazione rilevante ai fini del tributo e quello che emette la fattura, con la conseguenza che in presenza di fatture soggettivamente inesistenti la detrazione dell'IVA da parte dell'acquirente finale non potrà essere esercitata.

L'atto impositivo con il quale si intenda contestare un'ipotesi di inesistenza deve, perciò, necessariamente dar conto di una autonoma e propria valutazione della tipologia di operazione contestata alla società, qualificando nella motivazione il tipo di inesistenza delle operazioni che si intendono censurare, giacché la diversa qualificazione è rilevante in ordine alla determinazione del *quantum debeatur*.

Nell'ambito del perimetro sin qui tratteggiato, riveste, inoltre, particolare interesse anche l'assegnazione dell'onere probatorio, il cui assolvimento deve essere compiutamente dimostrato nella parte motiva dell'avviso di accertamento.

La Giurisprudenza di legittimità

La Corte di Cassazione, sullo specifico tema, ha avuto modo di pronunciarsi più volte. Senza presunzione di esaustività, appare perciò utile ripercorrere le tappe fondamentali della ricostruzione nomofilattica operata dalla Corte, tempo per tempo stratificatasi.

Dapprima, infatti, la Suprema Corte aveva fornito un'interpretazione delle norme e dei principi in materia di ripartizione dell'onere della prova, come dettata dall'art. 2697 del c.c., incentrata sull'esclusiva ricaduta sul contribuente di un tale onere.



Successivamente, è stato invece dato avvio ad un orientamento contrario, attribuendo l'onere probatorio in capo alla sola Amministrazione finanziaria, in ragione della particolare valenza riconosciuta alla fattura, ritenuta documento idoneo a comprovare i costi dell'impresa, in conformità tanto al disposto dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 quanto dell'art. 109 del TUIR.

Di conseguenza, nell'ipotesi di fatture che l'Amministrazione avesse ritenuto relative ad operazioni inesistenti, non sarebbe spettato al contribuente provarne l'effettività, ma avrebbe dovuto essere l'amministrazione, presumendo la falsità del documento, a provare che le operazioni commerciali contestate non fossero reali.

Più recentemente, la giurisprudenza sembra ispirarsi ad un nuovo criterio, in base al quale l'onere probatorio debba essere equamente ripartito tra Amministrazione e contribuente. Pertanto, ad oggi, ad entrambi è assegnato un compito dimostrativo.

Risulta particolarmente significativa in tal senso la sentenza n. 15395 dell'11 giugno 2008, nella quale i giudici di legittimità, soffermandosi sulla ripartizione dell'onere della prova, giungono a sostenere che *“Non v'è dubbio che, facendo l'inesistenza della singola operazione fatturata emergere una materia imponibile sia pure sotto il profilo della indetraibilità dell'imposta, l'onere della prova dell'inesistenza, quale fatto costitutivo (art. 2697 cod. civ.) della pretesa fiscale, incomba sulla Amministrazione finanziaria, senza alcuna eccezione”*.

In questo contesto, la Corte formula invero un principio di ordine generale: atteso che la fattura è idonea a documentare un costo dell'impresa, come si evince chiaramente dalla legge IVA, nella ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, *“non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'amministrazione, che adduce la falsità del documento e quindi l'inesistenza di un maggiore imponibile, provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è stata mai posta in essere”*.

La sentenza evidenzia, poi, che l'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria in materia di operazioni inesistenti non può che essere assolto in via induttiva, di talché: *“In tale prospettiva, la problematica sulla ripartizione dell'onere probatorio ha trovato, nella stessa giurisprudenza di legittimità ragioni di contrasto più apparenti che reali, in quanto la rigidità del principio di diritto di volta in volta enunciato non sempre lascia trasparire il diverso momento processuale del valore indiziario assunto, in concreto, dagli elementi offerti dall'amministrazione”*.

In conclusione, solo dopo che l'Amministrazione finanziaria abbia elaborato la propria tesi induttivo-probatoria, l'onere della dimostrazione dell'effettiva esistenza delle operazioni può ricadere sul contribuente.

In senso conforme alla sentenza appena commentata, si pone anche la successiva pronuncia n. 16423 del 18 giugno 2008 del giudice nomofilattico, con la quale si reputa che spetti all'Amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, mentre graverà sul contribuente l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo ai costi deducibili, nonché la dimostrazione dell'inerenza degli stessi rispetto all'attività professionale o d'impresa esercitata.

Anche la sentenza n. 1134 del 19 gennaio 2009 pare improntata ai medesimi principi. La Cassazione, infatti, afferma che, solo qualora l'Amministrazione contesti al contribuente l'inesistenza di talune operazioni, fornendo attendibili riscontri indiziari circa l'inesistenza medesima, la prova della legittimità e della correttezza delle detrazioni deve essere fornita dal contribuente.

Ed ancora, con la sentenza n. 17572 del 29 luglio 2009 la Suprema Corte ha ribadito che *“in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nelle ipotesi di costi documentati da fatture che l'amministrazione finanziaria ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione sia effettiva, ma spetta all'Amministrazione che adduce la falsità del documento... provare che l'operazione commerciale, documentata dalla fattura, in realtà non è stata posta in essere”*.

Più recentemente, con l'ordinanza n. 4947 dell'8 febbraio 2012, i giudici di piazza Cavour sono tornati,

seppur incidentalmente, sull'argomento per precisare che la possibilità di riconoscere la deduzione dei costi recati dalle fatture concernenti operazioni soggettivamente inesistenti sia, comunque, subordinata alla prova della effettività delle operazioni medesime, ancorché intercorse fra soggetti differenti da quelli reali.

Il percorso giurisprudenziale esaminato parrebbe, dunque, risolversi nella propensione ad una articolata ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Infatti, innanzi tutto, l'accertatore deve rinvenire una serie di elementi che siano, nel loro complesso, atti a costituire il presupposto probatorio per la contestazione dell'inesistenza delle operazioni. Solo dopo, quindi, che l'Amministrazione abbia adottato efficace materiale probatorio, ossia valide argomentazioni sulla base delle quali ritenere inesistenti le operazioni, il contribuente sarà allora tenuto, a sua volta, a dimostrare, sulla base di altri elementi in suo possesso, l'effettiva esistenza delle operazioni medesime.

La Corte di Cassazione², del resto, ha più volte ribadito che le fatture costituiscono – di per sé – idoneo mezzo di prova delle operazioni compiute da un'impresa, con ciò rafforzando il convincimento che sia onere dell'Amministrazione precedente scardinare i dati fattuali ivi esposti. Pertanto, nell'ipotesi di fatture ritenute presuntivamente relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma compete all'Amministrazione dimostrare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è stata mai posta in essere³.

In ordine poi al costrutto presuntivo, preme evidenziare, *ad abundantiam*, che la Suprema Corte⁴ ha da tempo sancito il divieto di *presumptio de presunto*, che impone di escludere che da una presunzione ne possano scaturire altre, così creando una catena di presunzioni. La Suprema Corte ha, infatti, affermato che occorre che l'Ufficio indichi esplicitamente gli elementi concreti sulla cui base è stato fondato l'accertamento, affinché si individuino gli indizi gravi, precisi e concordanti atti ad elevare la presunzione semplice al rango di prova. Gli ermellini hanno inoltre stabilito «*che in relazione alle presunzioni utilizzate dagli uffici finanziari il giudice deve avere necessariamente il potere di controllare l'operato della Pubblica Amministrazione e di verificare se i fatti utilizzati hanno un loro significato probatorio ed un'affidabilità ai fini della presunzione, nonché di verificare se gli effetti che la stessa P. A. ha voluto desumere, siano o meno compatibili con il criterio della normalità e se, quindi, il risultato del ragionamento sia corretto o meno*»⁵.

La Giurisprudenza di merito

Anche la costante giurisprudenza di merito ha statuito che spetti all'Amministrazione finanziaria la prova della dedotta inesistenza delle prestazioni fatturate e, dunque, della non deducibilità dei costi delle fatture indicate nell'avviso di accertamento.

Tanto in ragione proprio della natura della presunzione di inesistenza delle operazioni, che rientra infatti nell'alveo delle presunzioni semplici, secondo l'accezione dettata dall'art. 2727 c.c., in forza del quale «*Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato*». Perché siffatte presunzioni possano assurgere a rango di prova è, perciò, necessario che le stesse assolvano ai requisiti richiesti dal successivo art. 2729 c.c., siano, cioè, gravi, precise e concordanti.

Ciò in quanto il fondamento di una presunzione non deve essere il risultato di una induzione arbitraria di sospetto e di semplici indizi concorrenti, bensì la valutazione complessiva e globale di tutti gli elementi certi che, dando luogo alla presunzione stessa, permettono di risalire dal fatto noto al fatto ignoto.

Nello schema della prova indiretta, infatti, gli elementi che ne costituiscono la premessa devono avere il carattere della certezza e della concretezza, per cui sarebbe illegittimo valorizzare una presunzione in mancanza di un fatto certo per desumere, quindi, da una presunzione, un'altra presunzione.

² cfr. ex multis, Cassazione, Sez. trib. - sentenza del 23 settembre 2005 n. 18710.

³ cfr. ex plurimis Cassazione, Sez. trib. - sentenza del 23 settembre 2004 n. 18710.

⁴ cfr. Cassazione Civile - sentenza 6033/1994.

⁵ cfr. Cassazione Civile - sentenza del 20 dicembre 2000 n. 15992.

In tal modo, invero, al procedimento logico induttivo verrebbe a mancare la certezza della premessa e si integrerebbe, come detto, una doppia presunzione vietata nel nostro ordinamento.

Pertanto, ove intenda contestare fatture per operazioni inesistenti, l'Ufficio è tenuto a motivare adeguatamente la dedotta falsità, producendo idonei elementi di prova, al fine di assolvere al proprio onere.

La sentenza n.1668/2014 della CTR della Puglia

Nel solco interpretativo delineato, si colloca la sentenza emessa dalla CTR della Puglia⁶, con la quale i giudici del secondo grado di merito hanno precisato che "È ormai consolidata e costante giurisprudenza di merito e di legittimità - non solo in ambito tributario - che il ricorso ad altri accertamenti e verifiche effettuate presso terzi non integra la fattispecie di elemento noto dal quale far derivare una presunzione derivata. Tanto risponde peraltro ad una esigenza di giustizia che si configura nella impossibilità di fare carico ad un soggetto terzo delle eventuali irregolarità poste in essere da altri nell'ambito dei loro rapporti delle quali il soggetto terzo è del tutto ignaro".

La sentenza n.35/2018 della CTR del Veneto

Da ultimo, anche la CTR del Veneto, con la sentenza n. 35/3/2018, ha ritenuto illegittimo l'accertamento emesso in capo ad una società fondato su verifiche e dichiarazioni raccolte dai titolari di altre aziende in rapporti commerciali con il presunto soggetto fraudolento.

L'Amministrazione finanziaria aveva, invero, presunto che le prestazioni fruite da tutti i clienti del soggetto verificato dovessero ritenersi inesistenti, facendo così assumere valore probatorio decisivo, quasi per contaminazione, alla falsità desunta da altre posizioni fiscali.

I giudici, invece, in corretta applicazione della distribuzione dell'onere della prova e dopo aver rilevato che tutte le dichiarazioni e verifiche richiamate in atti non riguardavano in alcun modo la società appellante, hanno riformato la sentenza di primo grado.

Il collegio veneto ha, infatti, ritenuto che la motivazione dell'accertamento si fondasse esclusivamente su elementi indiziari desunti da altri controlli a soggetti terzi e, dunque, estranei all'accertato, con la conseguenza che non potesse ritenersi adeguatamente assolto con precisione l'onere della prova.

Conclusioni

Il corretto inquadramento della fattispecie porta a concludere che, soltanto qualora l'Amministrazione finanziaria abbia dimostrato l'inesistenza delle operazioni poste in essere (cui si riferiscono le fatture), ovvero abbia assunto tali e tanti elementi (gravi, precisi e concordanti) da far desumere che le operazioni siano fittizie, il residuo onere probatorio ricada anche sul contribuente. La contestazione dell'Erario deve inoltre fondarsi su dati certi, ovvero su indizi gravi, non potendo il semplice sospetto, la congettura o il giudizio di verosimiglianza di fatture emesse per operazioni inesistenti o sovralfatturate portare ad invertire l'onere della prova.

Il percorso argomentativo sin qui delineato trova piena conferma tanto nei principi espressi dalla Corte di Giustizia Europea quanto nella recentissime sentenze n. 28659, pubblicata il 9 novembre 2018, e n. 32092, pubblicata il 12 dicembre 2018, entrambe emesse dalla Sezione V della Corte di Cassazione.

In maniera assolutamente plastica, la Corte di Giustizia Europea⁷ ha infatti avuto modo di affermare che, in tema di fatturazione per operazione inesistenti, debba essere provata la partecipazione del soggetto al sistema frodatario.

Secondo la Corte, invero, gli operatori che adottano tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di un'evasione devono poter

⁶ cfr. CTR Puglia - sentenza del 21 luglio 2014 n. 1668.

⁷ cfr. CGE - sentenza del 6 dicembre 2012, in causa C-285/11, Bonik EOOD c. Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto' - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.

fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti.

Inoltre, a parere della Corte le misure che gli Stati membri possono adottare, in forza dell'art. 273 della Direttiva 2006/112/UE, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta non devono eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi e quindi non possono essere utilizzate in maniera tale da rimettere sistematicamente in discussione il diritto di detrazione e la neutralità dell'IVA, principio fondamentale del sistema comune dell'imposta generale sugli scambi.

Per quanto infatti sia indubitabile che un operatore diligente, qualora sussistano indizi sull'esistenza di irregolarità, sia tenuto ad assumere informazioni sulla controparte con la quale intrattiene rapporti commerciali, al fine di testarne l'affidabilità, non si può pretendere, in via generale ed estesa, che tale soggetto debba effettuare un controllo che abbia le connotazioni di un'indagine amministrativa, non disponendo sicuramente degli stessi mezzi e degli stessi poteri dell'Amministrazione finanziaria.

Non è quindi esigibile dal contribuente una diligenza non misurata agli ordinari canoni della prassi commerciale, perché ciò si tradurrebbe nel trasferire completamente all'operatore la funzione ispettiva riservata alle autorità fiscali.

Nel diritto interno, la Cassazione, con la citata sentenza n. 28659 del 9 novembre 2018 (Presidente: Ernestino Luigi Bruschetta – Relatore: Giuseppe Fuochi Tinarelli), richiamando, peraltro, il proprio precedente orientamento espresso con la sentenza n. 9851 del 10 aprile 2018, ha poi precisato che:

- in caso di contestazione di fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, il verificatore *“ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta”*;
- la prova della consapevolezza dell'evasione richiede la dimostrazione, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente.

Di talché, ribadisce la Corte, solo successivamente incomberà sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, pur non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.

A ulteriore conferma di questo orientamento, i giudici di piazza Cavour sono tornati recentemente ad esprimersi con la sentenza n. 32092 pubblicata il 12 dicembre 2018 (Presidente: Pietro Campanile – Relatore: Antonella Dell'Orfano). Infatti, in relazione ad un accertamento con cui l'Amministrazione finanziaria contestava operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, la Corte ha pedissequamente ribadito i concetti espressi nell'ambito del proprio precedente appena sopra citato, accogliendo il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate. Nel caso di specie, gli ermellini hanno cassato, con rinvio alla CTR in composizione diversa, l'operato dei giudici di seconde cure che, sinteticamente, avrebbero ritenuto provato l'elemento soggettivo della buona fede del contribuente sulla base dell'archiviazione operata nel parallelo procedimento penale a carico dello stesso.

Da quanto sin qui rappresentato, emerge con chiarezza che ogni qual volta i summenzionati principi di ripartizione dell'onere della prova non siano rispettati, dovrà essere contestato il costruito accusatorio, fornendo adeguata tutela al contribuente.

L'improcrastinabile riforma del d.Lgs. 231/2001.1

Tra restyling dei modelli e nuovi reati presupposto



di Annalisa De Vivo

Si parla ormai da molti anni di riforma del d.lgs. 231/2001, recante la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti. Le numerose pecche evidenziate dalla norma in sede applicativa, infatti, hanno indotto i commentatori a ritenerne necessaria una revisione organica, sia per ciò che concerne i presupposti applicativi, sia per quanto riguarda il procedimento di accertamento delle sanzioni.

L'argomento è di indubbio interesse per i professionisti del comparto economico-giuridico, chiamati a fornire il loro apporto consulenziale nella fase di adozione del modello di organizzazione, gestione e controllo da parte di un ente, ma anche in quella successiva di vigilanza sul funzionamento del modello, nonché in quella eventuale di accertamento dell'idoneità del medesimo ad opera dell'autorità giudiziaria. L'interesse è ancor più vivo in quanto negli ultimi anni l'obbligatorietà del modello, ancorché non contemplata *ex lege*, è stata spesso fortemente suggerita attraverso fonti di svariata natura - norme regionali, atti di natura regolamentare, provvedimenti emanati da autorità di vigilanza - che investono particolari tipologie di enti: è il caso, solo per citare un esempio, delle società controllate dalla pubblica amministrazione, con riferimento alle quali l'Autorità Nazionale Anticorruzione ha disposto già da tempo che le amministrazioni controllanti debbano assicurare l'adozione del modello di organizzazione e gestione da parte delle società controllate (determinazione n. 8 del 17 giugno del 2015). Né va sottaciuto il fondamentale contributo della giurisprudenza, che nel corso del tempo ha ampliato il novero dei destinatari della normativa, colmando alcune lacune o zone d'ombra e confermando l'inclusione nel perimetro applicativo del Decreto 231 di una ulteriore serie di soggetti. In altre parole, a dispetto dell'assenza di un espresso obbligo di legge, l'attuale sistema costituisce evidente dimostrazione della circostanza che l'adozione di un modello organizzativo e la nomina di un organismo di vigilanza già configurino in qualche modo un dovere per moltissimi enti.

Anche per questo motivo, probabilmente, è stato di recente presentato e assegnato alla commissione Giustizia del Senato il DDL 726, finalizzato a introdurre l'obbligatorietà del modello organizzativo e dell'organismo di vigilanza mediante l'introduzione di un nuovo comma (3 bis) nell'ambito dell'art. 1 del d.lgs. 231/2001. In dettaglio, la nuova disposizione troverebbe applicazione nei confronti di tutte le società a responsabilità limitata, delle società per azioni, delle società in accomandita per azioni, delle società cooperative e delle società consortili che, anche solo in uno degli ultimi tre esercizi, abbiano riportato un totale dell'attivo dello stato patrimoniale non inferiore a 4,4 milioni o ricavi delle vendite e delle prestazioni non inferiori a 8,8 milioni. L'obbligo varrebbe altresì per le società che, in base all'art. 2359 c.c., controllano una o più s.r.l., s.p.a., s.a.p.a., società cooperative e società consortili che fuoriescano da tali limiti. L'obbligo avrebbe ad oggetto l'approvazione, da parte di questi enti, del modello di organizzazione e gestione e la nomina dell'organismo di vigilanza, nonché il deposito della relativa delibera del consiglio di amministrazione o dell'assemblea dei soci, o decisione dell'organo amministrativo; il DDL contempla pesanti sanzioni amministrative nel caso di omesso o tardivo deposito della delibera.

La proposta di legge sopra descritta sembra prendere atto dell'esigenza di rendere maggiormente efficaci i presidi contemplati dal d.lgs. 231/2001, ufficializzandone l'obbligatorietà. A parere di chi scrive,

Annalisa De Vivo, Ricercatrice dell'area "Giuridica" Fondazione "Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili"

tuttavia, prima ancora di intervenire su tali aspetti occorrerebbe interrogarsi in merito alla adeguatezza della norma rispetto al contesto di riferimento nel quale essa opera.

Così, volendo sinteticamente scorrere l'elenco dei punti rispetto ai quali il Decreto 231 ha mostrato nel tempo la propria debolezza, rileva *in primis* la constatazione, rafforzata dalla costante giurisprudenza formatasi nel tempo, che i modelli organizzativi di volta in volta adottati hanno raramente superato il vaglio di idoneità giudiziale, non consentendo agli enti chiamati nel giudizio penale di evitare le pesanti sanzioni pecuniarie e interdittive contemplate dalla norma. È evidente che tale circostanza non ha di certo giovato alla diffusione dei modelli 231, considerati dalla platea dei loro potenziali fruitori come un costo al quale non corrisponde alcun visibile beneficio. In tal senso, ormai da anni in dottrina si discute dell'opportunità connessa ad un ripristino dell'onere della prova che, nell'attuale formulazione del Decreto, nell'ipotesi di reato commesso da un soggetto apicale è "invertito" nel senso che grava esclusivamente sull'ente. Invero si tratta solo di uno dei tanti aspetti procedurali della normativa che, ove rivisti, consentirebbero di rendere molto più appetibile la *compliance*. Al medesimo obiettivo potrebbe essere improntata la previsione di meccanismi premiali nei confronti di chi adotta un modello organizzativo.

Di certo, a più di diciassette anni dalla sua istituzione, un *restyling* del Decreto 231 è ormai ineludibile: nel tempo, infatti, il catalogo degli illeciti che determinano l'insorgere della responsabilità degli enti si è ampliato a dismisura, rendendo l'impianto normativo sempre più pervasivo e incisivo rispetto alla gestione ordinaria di numerosi soggetti. È di questi giorni la notizia dell'approvazione definitiva da parte della Camera del DDL anticorruzione che incide anche sul d.lgs. 231/2001, inserendo tra i reati presupposto il traffico di influenze illecite e inasprendo la disciplina delle sanzioni interdittive previste in caso di condanna per concussione e per alcune ipotesi di corruzione. È altresì noto che la direttiva 2017/1371 in materia di tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea, c.d. direttiva PIF, da recepirsi entro il 6 luglio 2019, impone l'inclusione delle frodi gravi in materia di Iva tra i reati che danno luogo all'insorgere della responsabilità delle persone giuridiche. L'attuazione della direttiva dovrebbe avvenire con la legge di delegazione europea, aprendo inevitabilmente una breccia per l'introduzione nel catalogo dei reati presupposto degli illeciti tributari nella accezione più ampia del termine.

In conclusione, una seria rivisitazione della disciplina è ormai improcrastinabile.

Tale processo di revisione, tuttavia, non può prescindere da una valutazione preventiva delle finalità - tra quelle perseguite dalla norma - che si intende valorizzare attraverso l'intervento normativo. Alla base di una consapevole *compliance* 231, infatti, più che l'esigenza di un presidio per la tutela dell'ente in sede giudiziale dovrebbe sottostare la consapevolezza che l'adozione del modello può contribuire a rafforzare la cultura della legalità nell'ente, sensibilizzando coloro che vi agiscono e guidandone l'operato.



Avvio esteso della fatturazione elettronica dal 1° gennaio 2019: riflessioni operative



di Raffaele Tommasi

L'obbligo generalizzato di emissione della fattura elettronica, con effetto dal 1° gennaio 2019, comporta un necessario ripensamento delle procedure amministrative sottostanti all'intero ciclo di fatturazione.

Dal primo gennaio 2019 i soggetti passivi Iva italiani, con le sole esclusioni che vedremo più avanti, dovranno fatturare obbligatoriamente le cessioni dei beni e le prestazioni dei servizi effettuate fra privati esclusivamente in modalità elettronica. Per questo l'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione di tutti un software gratuito di predisposizione della fattura e di produzione del file .xml e la piattaforma informatica necessaria per adempiere alla trasmissione della fattura alla Agenzia delle Entrate (SDI) ed alla sua conservazione.

Tuttavia, la previsione dell'introduzione dell'obbligo generalizzato della fatturazione elettronica contenuta nella Legge di Bilancio 2018, corredata da una previsione di entrata di circa 2 miliardi, necessitava di alcune regole applicative senza le quali non sarebbe stato possibile rendere possibile il passaggio dalla carta alla rivoluzione digitale dal 1° gennaio 2019.

Il Decreto fiscale collegato alla manovra di bilancio 2019, D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, articoli dal 10 al 15, completa il percorso che ci porta nell'era della digitalizzazione attraverso un intervento in modifica dell'art.1 del DPR 23 marzo 1998 n. 100, e degli artt. 21, 23 e 25 del DPR 663/72.

Vediamo insieme quali sono le indicazioni operative contenute nel decreto fiscale.

Art.10. Disposizioni di semplificazione per l'avvio della fatturazione elettronica.

Qui si prevede la moratoria delle sanzioni per i primi 9 mesi. La Legge di conversione del decreto fiscale, Legge del 17/12/2018 n. 136, in sostanza, allunga fino a settembre 2019 la fase soft relativa alle sanzioni. Nel dettaglio, non si applicano sanzioni qualora la fattura venga emessa in ritardo, ma comunque entro il termine di liquidazione periodica dell'Iva. E, inoltre, le sanzioni sono ridotte dell'80% se l'emissione avviene entro il periodo di liquidazione Iva.

Art.11. Disposizioni di semplificazione in tema di emissione delle fatture.

Qui si interviene sull'art. 21 del DPR 633/72, introducendosi nell'ordinamento il cosiddetto contenuto esteso della fattura. Tale novità impone al contribuente l'obbligo di **evidenziare nel documento fiscale la data di effettuazione dell'operazione** o la data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, semprechè tale momento sia diverso da quello di emissione della fattura (nuovo punto g-bis dell'art.21 DPR 633/72).

Raffaele Tommasi, Dottore Commercialista, revisore legale, c/o l' ODCEC di Brindisi.

Altra novità, di notevole portata pratica, è quella secondo la quale la fattura deve essere emessa entro 10 giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'art. 6 del DPR 633/72. La norma, intervenendo sul primo periodo del comma 4 dell'art. 21 DPR 633/72 modifica in sostanza il termine di emissione della fattura immediata la quale, a seguito delle modifiche, va emessa non più istantaneamente, bensì entro 10gg. dall'effettuazione dell'operazione, con la conseguenza che adesso occorrerà specificare nel documento la data in cui l'operazione è stata effettuata.

Questo, nell'ottica della fatturazione elettronica sta a significare che, poiché l'e-fattura si considera emessa all'atto della trasmissione al sistema (indipendentemente dalla data di compilazione della fattura indicata nel corpo del documento), ci saranno 10 giorni di tempo dall'effettuazione dell'operazione per trasmettere il file allo SDI.

E qui si innestano le numerose richieste di chiarimento prodotte dagli addetti ai lavori in materia di certificazione dei corrispettivi. Visto e considerato che la fattura cartacea non esiste più (almeno per i contribuenti che non rientrano fra i soggetti minori, esplicitamente esonerati) come si procederà alla verifica della ricevuta fiscale all'uscita dal ristorante o dell'esercizio di ferramenta se il cliente ne esce a mani vuote o con la promessa di e-fattura fra 10 giorni ??

I soggetti tenuti a certificare i corrispettivi mediante rilascio di scontrino o ricevuta fiscale sono infatti esonerati da tale obbligo in base all'art. 3, c.2, del DPR 696/96, se emettono la fattura contestualmente alla consegna del bene o all'ultimazione della prestazione (circ. 97/1997). E' da ritenere pertanto che tali soggetti, qualora vogliano avvalersi del termine dilatorio di 10 giorni per l'emissione della fattura, abbiano l'obbligo di rilasciare comunque la certificazione (scontrino o ricevuta).

Certo, nei primi 9 mesi dell'anno lievi ritardi nella emissione/trasmissione della fattura beneficeranno della moratoria, ma dopo ? La Legge, nella versione attualmente vigente prevede infatti un regime sanzionatorio severo. L'art.1 c.6 del D.Lgs. 127/15 precisa che qualora la fattura, tra soggetti residenti o stabiliti, sia emessa con modalità diverse da quella elettronica, ovvero in caso di trasmissione con scarto da parte dello SDI, il documento si intende non emesso e si applicano le sanzioni previste nell'art.6 del D.Lgs. 471/97 (ossia nel caso di operazioni imponibili, dal 90% al 180% dell'imposta).

Art. 12 Disposizioni di semplificazione in tema di annotazione delle fatture emesse

Le fatture, sia immediate che differite, devono essere registrate nel registro iva vendite entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ma con riferimento a quest'ultimo mese.

Il contribuente, ante modifiche in commento, doveva annotare su registro fatture emesse entro 15 giorni dalla data di emissione della fattura tutte le operazioni, imponibili, non imponibili o esenti, nonché le autofatture (concernenti le operazioni internazionali e l'autoconsumo), in ordine progressivo e con riferimento alla data di emissione (art. 23 c.1 DPR 633/72). Con la novella ci sarà più tempo per la registrazione delle fatture immediate che, d'ora in avanti, dovranno essere registrate nello stesso termine previsto per le fatture differite.

Esemplificando, il contribuente relativamente ad un'operazione effettuata il 5 novembre, compilerà la fattura il 5 novembre, la trasmetterà allo SDI entro il 15 novembre, e annoterà la stessa nel registro vendite entro il 15 del mese di dicembre con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione (novembre) e liquiderà l'iva a novembre, in tempo per il versamento del giorno 16 dicembre.

Questa modifica, diversamente dalle modifiche apportate dall'art. 11, ha effetto dal giorno di pubblicazione, ossia dal 24 ottobre 2018.

Art. 13 Disposizioni di semplificazione in tema di registrazione degli acquisti

Con questo articolo il legislatore sopprime l'obbligo del cessionario/committente di numerare progressivamente le fatture e le bollette doganali ricevute: scompare il protocollo, tanto per le fatture

elettroniche quanto per quelle analogiche o cartacee e la norma trova applicazione anche per i soggetti esclusi dalla fatturazione elettronica obbligatoria (regime di vantaggio e forfettari) considerato il rinvio all'obbligo di numerazione e registrazione delle fatture d'acquisto, ai sensi dell'art. 25 del DPR 633/72).

Art. 14 semplificazioni in tema di detrazione dell'Iva

Al fine di consentire un più agevole recupero dell'Iva sugli acquisti il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo d'imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti necessari (Circolare Ag.E. 1/2018):

- a) Che la prestazione dei servizi o la cessione dei beni abbia avuto luogo;
- b) Che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura.

Questo articolo, integrando l'art. 1, c.1 del DPR 100/98 in materia di liquidazione periodica, al fine di estendere la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione, rende possibile esercitare il diritto alla detrazione anche con riguardo all'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti ed annotati entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (la fattura per servizi pagati il 31 ottobre, ricevuta il 10 novembre, può rientrare nella liquidazione dell'imposta di ottobre), fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente.

Ciò significa che se a gennaio 2019 il nostro contribuente riceve una e-fattura portante una prestazione di servizio effettuata nel mese di dicembre si dovrà rappresentare nell'ambito della contabilità ordinaria una competenza civilistica legata all'anno 2018 ed una Iva legata all'anno 2019. Un problema nuovo che ai tempi della carta non ci ponevamo non essendo tracciata la data di emissione della fattura.

Art. 15 disposizione di coordinamento in tema di fatturazione elettronica

Qui si interviene per modificare la legge che ha introdotto la fatturazione elettronica (D.Lgs. 05/08/2015 n. 127) per limitare l'obbligo di fatturazione ai soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, per cui dal 1° gennaio 2019 non basta che tu abbia identificato il soggetto perché munito di partita iva: per essere obbligato ad emettere una e-fattura con trasmissione allo SDI occorre che il mio interlocutore abbia una stabile organizzazione in Italia.

Va detto – sul punto – che la fatturazione elettronica ha reso inutile, a partire da gennaio 2019, lo spesometro, introdotto dall'art. 21 del decreto legge n. 78 del 31 maggio 2010. Lo spesometro non è però scomparso definitivamente dal nostro ordinamento tributario, proprio in conseguenza dell'impossibilità di acquisire, attraverso lo Sdl, tutte le operazioni transfrontaliere: si è infatti ridotto e trasformato, a ben vedere, nel cosiddetto "esterometro". L'art. 1, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 127 del 5 agosto 2015 prevede appunto che i soggetti passivi (residenti o stabiliti) trasmettano telematicamente all'Agenzia delle Entrate, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione, «i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche»

A questo punto, converrà a tutti comunicare le operazioni transfrontaliere alla Agenzia delle Entrate attraverso la compilazione della e-fattura e la sua trasmissione allo SDI – in luogo dell'esterometro – avendo cura di immettere come codice del destinatario 7 volte X, affinché il file sia accettato dal sistema della Ag.E. -

Bene, ripercorso il decreto collegato alla manovra per il 2019, prima di chiudere il presente intervento meritano un cenno le esclusioni soggettive, e un richiamo al momento di effettuazione dell'operazione, che guida tutto il sistema della e-fattura.

ESCLUSIONI SOGGETTIVE

E' escluso dall'obbligo di emettere fattura in formato elettronico e di conservare la fattura emessa e quella d'acquisto in formato digitale il contribuente in regime di vantaggio, in regime forfettario ed il produttore agricolo in regime speciale. In fase di conversione del decreto fiscale, agli esoneri innanzi dettagliati si sono aggiunti anche i sanitari (solo per il 2019) che inviano le fatture al sistema tessera sanitaria e i soggetti che si avvalgono dell'opzione L. 398/91 i quali, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 65.000.

Questi ultimi enti, se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo superiore a euro 65.000, ricevono la fattura emessa per loro conto dal cessionario o committente, soggetto passivo d'imposta, come avviene per gli agricoltori in regime di esonero.

IL MOMENTO di EFFETTUAZIONE dell'OPERAZIONE e la TRASMISSIONE allo SDI

Sotto il profilo fiscale, nel rispetto sostanziale della legge, che esige l'imputazione dell'Iva a debito con riferimento al momento di effettuazione dell'operazione (ex art.6 DPR 633/72), occorrerà:

- nei primi 9 mesi del 2019, trasmettere la fattura elettronica al Sdi entro il termine della liquidazione periodica relativa al mese o trimestre nel quale cade l'effettuazione dell'operazione;
- dal 1°luglio 2019, trasmettere la fattura elettronica «immediata» al SDI entro il decimo giorno dalla data di effettuazione dell'operazione. Nel rispetto di tali condizioni, può risultare irrilevante la «data di compilazione» indicata nella fattura; per esempio, a regime, il prestatore di servizi che incassa il corrispettivo il 31 agosto e deve, quindi, contabilizzare l'IVA dovuta con riferimento a tale mese, potrà indifferentemente:
- predisporre e datare la fattura 31 agosto, indi trasmetterla al SDI successivamente, entro il 10 settembre;
- predisporre e datare la fattura in una data compresa tra il 1° e il 10 settembre, specificando nella fattura stessa il 31 agosto quale data di «effettuazione dell'operazione» e completando il processo con la trasmissione allo SDI, entro il 10 settembre.

Per completezza però occorre dire che la retrodatazione da taluni è considerata una pratica non corretta ma non perché in violazione di una norma fiscale ma solo per ragioni commerciali, in quanto se – ad esempio - il contratto prevede il pagamento a 30 giorni data fattura il ricevente potrebbe considerare comportamento non corretto quello posto in essere dall'emittente che retrodata la fattura per anticiparne l'incasso.

Infine, tanto per le cessioni dei beni quanto per le prestazioni di servizio sarà sempre possibile emettere fattura differita a norma dell'art. 6 4°comma lett.a) del DPR 633/72, purché al momento di effettuazione dell'operazione venga emesso un ddt (cessione di beni) o una pro-forma (prestazione di servizi) con fattura riepilogativa (recante il dettaglio delle operazioni e i riferimenti del ddt o della pro-forma) da emettere (trasmettere) entro il giorno 15 del mese successivo.



MERRY
Christmas

& HAPPY NEW YEAR

Rassegna Professionale