

A cura di Marco Brugnolo

Il rebus delle partite Iva cessate: rimedi per l'utilizzatore

Categoria: **Iva**
Sottocategoria: **Varie**

Il 16 ottobre scorso è scaduto il termine per l'invio dello Spesometro, impostato secondo le nuove disposizioni contenute nell'art. 21 del D.L. n. 78/2010, come riformulato *ex novo* dall'art. 4, co. 1 del D.L. n. 193/2016.

Una delle criticità più rilevanti emerse dai primi invii telematici, segnalata più volte a questa redazione, è sicuramente quella legata alle segnalazioni di anomalia, restituite automaticamente dalla piattaforma telematica, in relazione alle fatture passive recanti la partita Iva dell'emittente "cessata" alla data di emissione del relativo documento oggetto di comunicazione.

In effetti, uno degli aspetti positivi del nuovo Spesometro (forse l'unico) è rappresentato dal fatto che, rispetto agli analoghi strumenti in vigore fino al 2016, presenta una straordinaria efficacia immediata, in quanto è in grado di intercettare in tempo reale le fatture emesse da soggetti che, in precedenza, hanno presentato dichiarazione di cessazione dell'attività, con conseguente chiusura della partita Iva.

Trattasi di situazioni particolarmente delicate, che devono essere opportunamente affrontate, al fine di prevenire possibili contestazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria o, comunque, di limitare i danni.

1. Segnalazione di anomalia: partita Iva del prestatore cessata in Anagrafe Tributaria

Una delle anomalie che il sistema di trasmissione dei dati relativi alle fatture ricevute concerne la cessazione della partita Iva del soggetto mittente, in data antecedente a quella di emissione del documento passivo comunicato.

Quando non si tratta di meri errori commessi in sede di imputazione dei dati (facilmente risolvibili), il cliente o il committente che hanno già registrato tali fatture in contabilità, liquidato l'Iva in detrazione nelle liquidazioni periodiche, nonché inviato le prime comunicazioni trimestrali relative alle medesime liquidazioni, devono fare una scelta: non far nulla attendendo così le eventuali iniziative dell'Agenzia delle Entrate, oppure regolarizzare in qualche modo tali adempimenti pregressi per prevenire future, quanto verosimili, contestazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Se, da un lato, la tempestiva segnalazione di anomalia è prodromica ad un disinquinamento dell'economia legale da una serie di contribuenti che hanno pensato bene di finanziare il proprio bilancio personale con siffatto inganno (trattasi, per lo più, di persone fisiche ex titolari di una partita Iva rilasciata dall'Amministrazione Finanziaria per l'esercizio di attività d'impresa inquadrabili nell'ambito delle prestazioni di servizi), dall'altro il primo soggetto "ingannato" è proprio l'azienda che ha ricevuto la prestazione di servizio, ha contabilizzato in buona fede il



Osserva

relativo documento giustificativo, nonché detratto la relativa Iva in sede di liquidazioni periodiche.



Nota bene

Si insiste sul profilo della "buona fede", che deve essere presente in capo al destinatario della prestazione e della fattura, nel senso che:

- *in primis*, la prestazione deve essere stata realmente resa per il valore economico indicato in fattura;
- "in secundis", il committente deve risultare del tutto ignaro della circostanza della precedente cessazione della partita Iva da parte del prestatore, ritenendo (appunto in buona fede) di aver ricevuto la prestazione da un *genuino* imprenditore con il quale, magari, intrattiene rapporti economico-commerciali da anni.

Fuori da tali doverose premesse, non rimane altro che una *banale* frode fiscale realizzata in concorso tra i due protagonisti della transazione, circostanza, peraltro, insensibile ad ogni tipologia di ravvedimento operoso, per la quale non si può far altro che attendere l'azione accertativa del fisco e difendersi di conseguenza.

Tutto sommato, un rimedio per i comportamenti posti in essere dal committente "in buona fede" in relazione alle fatture emesse nel 2017 si trova agevolmente; i problemi veri sorgono quando lo stesso committente si accorge, a seguito delle conseguenti verifiche, che la partita Iva dell'"astuto prestatore" è stata chiusa non a fine anno 2016, ma qualche anno prima; e magari si trova ad aver contabilizzato analoghi documenti anche nel periodo 2012-2016, ossia le annualità tuttora accertabili da parte del fisco: e allora ci si chiede cosa farne di tutte queste "fatture irregolari".

2. Il nuovo riferimento normativo

L'art. 21 del D.L. n. 78/2010, convertito dalla Legge n. 122/2010, a seguito della riformulazione operata dall'art. 4, co. 1 del D.L. n. 193/2016 (in vigore dal 1° gennaio 2017), prescrive l'invio telematico, con cadenza trimestrale, dei dati di tutte le fatture emesse e ricevute in ogni trimestre di riferimento.

L'adempimento *de quo*, in realtà, era già presente nel nostro ordinamento, sin dal 2010, con la differenza, rispetto all'attuale regime, che era prevista un'unica comunicazione da presentare per l'intero anno precedente.

Quanto ai **termini di presentazione**, la norma fissa, a regime, le seguenti date, per ogni trimestre di riferimento:

- **31 maggio** per il primo trimestre;
- **16 settembre** per il secondo trimestre;
- **30 novembre** per il terzo trimestre;
- **28 febbraio** dell'anno successivo per il quarto trimestre.



Normativa



Osserva

Tuttavia, in sede di prima applicazione degli "spesometri frazionati", per il 2017 il "Decreto Milleproroghe" (cfr. art. 14-ter del D.L. n. 224/2016, convertito dalla Legge n. 17/2017) ha stabilito termini di presentazione con cadenza semestrale, prevedendo la scadenza del 16/09/2017 (da intendere di fatto al 18 settembre, cadendo il 16 di sabato) per lo Spesometro relativo al 1° semestre 2017 e il 28/02/2018 per quello relativo al semestre successivo.

Il DPCM del 5 settembre 2017 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 244 del 25.09.2017), ha prorogato il termine relativo al 1° semestre 2017 al 28 settembre; successivamente, tale termine è stato prorogato al 5 ottobre dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 199339 del 28 settembre 2017.

Tuttavia, presentando la nuova piattaforma telematica numerose criticità in sede di *start up*, emerse a ridosso della nuova scadenza, con un ulteriore DPCM **il primo Spesometro frazionato è stato rinviato al 16/10/2017**, come reso noto in un comunicato stampa del MEF del 4 ottobre scorso.

Si rammenta, infatti, che le novità in tema di Spesometro non riguardano solo la periodicità e la tipologia di dati da inviare, ma nuove sono anche le modalità di trasmissione, per cui non si usa più il modello di comunicazione polivalente, ma la nuova **piattaforma "Fatture e Corrispettivi"**, che consente la predisposizione di un file in formato XML.

Inoltre, come si è già evidenziato, rispetto al "vecchio Spesometro" la nuova piattaforma telematica, pur ricevendo le comunicazioni del contribuente (senza scarto), è in grado di evidenziare immediatamente le anomalie concernenti le fatture comunicate, anomalie che l'Agenzia delle Entrate può immediatamente utilizzare per la programmazione delle proprie attività di controllo, eseguibili anche prima della scadenza dei termini per la presentazione della relativa dichiarazione annuale Iva.

3. Il regime sanzionatorio delle nuove comunicazioni

Il D.L. n. 193/2016, contestualmente all'introduzione dei nuovi adempimenti comunicativi in argomento ha inserito, nell'art. 11 del D.Lgs n. 471/1997, il comma 2-bis, destinato a sanzionare l'omessa comunicazione degli "spesometri frazionati".

Ai sensi di tale disposizione, per l'omissione o l'errata trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute, si applica la sanzione amministrativa di 2 euro per ciascuna fattura, comunque entro il limite massimo di euro 1.000 per ciascun trimestre.

La norma prevede, altresì, un'attenuante speciale applicabile in caso di trasmissione telematica (o correzione dei dati in precedenza inviati) entro i quindici giorni successivi alla scadenza ordinaria: in tal caso la sanzione è ridotta alla metà (1 euro per fattura, entro il limite massimo di euro 500 per trimestre).



Nota bene

In caso di contestazione della violazione in commento, peraltro, il contribuente non potrà beneficiare dell'istituto del cumulo giuridico sanzionatorio previsto dall'art. 12 del D.Lgs n. 472/1997, per espressa preclusione normativa (in altri termini, la sanzione sarà calcolata in rapporto al numero di irregolarità accertate, ma non potrà comunque superare i limiti normativi previsti in 1.000 euro o 500 euro per trimestre, a seconda dei casi).

A tal proposito, considerato che, in sede di primo anno di applicazione, gli spesometri avranno un "contenuto semestrale", non è chiaro se i limiti massimi sanzionatori (1.000 o 500 euro) debbano comunque intendersi "per trimestre solare", ovvero vadano intesi in "senso cumulativo" (almeno per l'anno 2017) per l'intero semestre cui si riferisce ogni singola comunicazione.

Trattasi, peraltro, di violazioni che il contribuente può spontaneamente sanare in ravvedimento, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs n. 472/1997: in tal caso dovrà contestualmente:

- inviare la comunicazione omessa o correggere quella errata;
- versare la sanzione applicando gli sconti rapportati al periodo intercorso tra la scadenza normativa e il giorno del perfezionamento della regolarizzazione.



Come precisato dalla **R.M. n. 104/E del 28/07/2017**, per l'omissione o l'errata trasmissione dei dati delle fatture si applicano le regole ordinarie. Ne discende che la violazione può essere regolarizzata inviando la comunicazione (inizialmente omessa/errata) e applicando alla sanzione di cui all'articolo 11, comma 2-bis, del D.Lgs n. 471 del 1997 le riduzioni previste dall'articolo 13, comma 1, lett. a-bis) e ss., del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda del momento in cui interviene il versamento (che può essere anche non contestuale alla trasmissione della comunicazione corretta).

La Risoluzione dell'Agenzia riporta anche alcuni esempi esplicativi delle medesime indicazioni di prassi.

4. Responsabilità del committente per le fatture emesse con partita Iva cessata

Per individuare gli eventuali profili di responsabilità in capo al committente che ha ricevuto una fattura da parte di un soggetto che non è più titolare di partita Iva (ipotizziamo si trattasse di una partita Iva intestata ad un artigiano), occorre fare alcune premesse di carattere normativo, in relazione alle peculiarità di funzionamento del tributo indiretto.



Normativa

L'art. 1 del DPR n. 633/1972 attrae nel campo applicativo dell'Iva le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni.

Le nozioni di "esercizio di imprese" e di "esercizio di arti e professioni" sono contenute, rispettivamente, nei successivi artt. 4 e 5 del medesimo Decreto, ove viene richiamato, in entrambi i casi, il concetto di "**professione abituale, ancorché non esclusiva**".

Per differenza, si ricava il principio per cui, le operazioni economiche in genere, che non sono realizzate nell'esercizio di un'impresa, un'arte o una professione (come nel caso di attività commerciali svolte in via occasionale, i cui compensi sono tassati come "redditi diversi"), non

possono (e non devono) essere assoggettate al tributo indiretto, in quanto, operazioni fuori campo Iva o, in altri termini, **"non soggette all'imposta"**.



Normativa

In forza di quanto previsto dal primo comma dell'**art. 19 del Decreto Iva**, il diritto in capo al committente, alla detrazione dell'Iva addebitata per rivalsa dal fornitore del servizio, sorge nel momento in cui tale servizio viene acquisito *"nell'esercizio dell'impresa, arte o professione"*.

Tuttavia, il successivo comma 2 sancisce l'**indetraibilità dell'Iva** relativa all'acquisto di beni e servizi afferenti **operazioni "comunque non soggette all'imposta"**.



Nota bene

Riprendendo il tema, così attuale e critico, del ricevimento dal fornitore della prestazione di una fattura recante una partita Iva dell'emittente in precedenza cessata, si potrebbe affermare, in linea di principio, che se la prestazione viene ricevuta dal committente nell'esercizio della propria attività d'impresa e la percezione che questi ha del prestatore è compatibile con quella di un vero e proprio imprenditore (nell'accezione declinata nell'art. 4 del Decreto Iva), in quanto, ad esempio, quest'ultimo è concretamente dotato di un'organizzazione di mezzi, ovvero in quanto trattasi di un rapporto economico, in corso da anni, nel cui contesto le prestazioni di servizi sono state rese in via abituale (ossia per professione abituale), allora dovrebbe essere riconosciuto in capo al committente medesimo il pieno diritto alla detrazione dell'Iva corrisposta, in buona fede, al prestatore, essendo l'assenza di una valida posizione Iva da parte di quest'ultimo una violazione della quale lui stesso dovrebbe rispondere dinanzi all'Amministrazione Finanziaria (al cui cospetto si presenta come un "evasore totale", almeno sotto il profilo del tributo indiretto).

Una bella teoria questa che abbiamo esposto, di certo spendibile in sede contenziosa, ma che va in realtà a cozzare contro un *modus operandi* dell'Agenzia delle Entrate la quale, in sede di controllo svolto in capo al committente, tende di norma a contestare l'indebita detrazione dell'Iva e, ad annualità d'imposta chiusa, anche l'infedele dichiarazione, a seguito di una interpretazione formale dei meccanismi di imponibilità – rivalsa – detrazione, che non ammette in detrazione l'Iva indicata in una fattura emessa da un soggetto senza titolo (ossia senza una posizione Iva attiva in Anagrafe Tributaria).

5. Possibili rimedi per le fatture emesse nell'anno 2017

Per quanto concerne le fatture emesse nel 2017 da soggetto con partita Iva in precedenza cessata, il committente, dinanzi al rischio di vedersi contestare da parte dell'Agenzia l'indebita detrazione dell'Iva esposta in fattura (possibilità tutt'altro che remota, atteso il segnale di anomalia generato dalla piattaforma di trasmissione telematica), in alternativa al non assumere alcuna iniziativa¹, potrebbe in via prudenziale decidere di regolarizzare la propria posizione mediante ravvedimento operoso.

Il percorso che viene suggerito (ma che non ha certo la pretesa di essere ritenuta l'unica strada

¹ Opzione del tutto legittima ancorché, si ritiene, assai rischiosa.

possibile) tende a perseguire un duplice effetto in capo al committente ignaro:

- dotarsi tempestivamente di una **fonte di prova della propria "buona fede"**, spendibile in ogni futura sede;
- **regolarizzare le violazioni** che l'Agenzia delle Entrate verosimilmente andrebbe a contestare, qualora effettuasse in quel preciso momento un controllo fiscale in capo al committente stesso, tuttavia ad un costo sensibilmente inferiore (grazie alle riduzioni sanzionatorie previste dall'istituto del ravvedimento operoso).

PERCORSO DI REGOLARIZZAZIONE

a) **Presentazione atto di querela per truffa, contro il prestatore.**

L'emissione da parte del prestatore, privo di una posizione Iva attiva censita in Anagrafe Tributaria, di una fattura con la quale pretendere, oltre al legittimo compenso per la prestazione resa, anche una somma per la rivalsa dell'Iva, corrisponde ad una richiesta del tutto indebita (se non estorsiva), basata sull'inganno, su un artificio documentale affatto idoneo ad indurre il committente a consegnare al prestatore l'ammontare relativo al tributo indiretto, ritenendo di assolvere ad un obbligo di legge.

L'atto di querela potrà essere presentato direttamente alla locale Procura della Repubblica, ovvero anche ad un Organo di polizia giudiziaria (ad esempio, al Comando della Guardia di Finanza competente per territorio).

b) **Regolarizzazione contabile.**

Una volta smascherato l'inganno del prestatore, il committente può regolarizzare ogni violazione (consistente nell'aver annotato nel registro degli acquisti un'Iva a credito non spettante) effettuando, a fronte di ciascuna fattura irregolare, un'annotazione in rettifica nel medesimo registro, ex art. 26, co. 7 e 8 del DPR n. 633/1972, in modo da sterilizzarne (in corso d'anno) gli effetti sotto il profilo contabile: con tale operazione sarà evidenziata un'Iva a debito, pari all'importo complessivo dell'Iva già detratta a seguito della registrazione di dette fatture.

Rimane così imputata (tra i costi di esercizio) la sola porzione delle fatture concernente i compensi spettanti al prestatore, per una serie di operazioni economiche che devono essere riqualficate (dal committente) come prestazioni rese al di fuori dal regime d'impresa: trattasi, in altri termini, di prestazioni rese nell'esercizio di un'attività commerciale svolta in via occasionale da un soggetto privato, come tali escluse dal campo di applicazione dell'Iva in quanto carenti del profilo soggettivo di cui all'art. 4 del DPR n. 633/1972.

Peraltro, in presenza dei requisiti della effettività, inerenza e competenza, i costi sostenuti saranno deducibili nella determinazione del reddito d'impresa da parte del committente; di contro, saranno operazioni irrilevanti ai fini dello Spesometro (del committente).

Dalla suggerita procedura di contabilizzazione emergerà, contestualmente al debito verso l'Erario per l'Iva "indebitamente detratta", un corrispondente credito nei confronti del prestatore, che rappresenta valido titolo per l'azione di rivalsa in sede civilistica.

c) **Versamento dell'Iva "indebitamente detratta" in ravvedimento operoso.**

L'Iva a debito emergente dalla menzionata regolarizzazione contabile potrebbe essere

versata alla prima scadenza utile (mensile o trimestrale a seconda del profilo del committente); tuttavia, si suggerisce di predisporre il versamento mediante Mod. F24 "dedicato".

Contestualmente al versamento dell'imposta (indicata con i codici tributo propri dei versamenti periodici) dovranno essere versati anche gli interessi, calcolati al saggio legale, maturati dal giorno di scadenza del versamento ridotto per effetto dell'indebita detrazione iva a quello di effettivo versamento del tributo (gli interessi saranno indicati con il codice tributo "1991").

Ovviamente, qualora il committente si trovi a credito Iva, non occorrerà effettuare alcun versamento; la suggerita regolarizzazione contabile determinerà automaticamente una corrispondente riduzione del credito Iva da riportare alla liquidazione periodica successiva.

d) Versamento delle sanzioni dovute per la regolarizzazione delle violazioni commesse, con le riduzioni previste in sede di ravvedimento operoso.

Se l'Ufficio fiscale eseguisse un controllo nel momento in cui si è in procinto di procedere mediante ravvedimento, in presenza di detrazione dell'Iva indicata nelle fatture irregolari in argomento, trattandosi di annualità ancora aperta, lo stesso andrebbe a contestare le seguenti violazioni:

- indebita detrazione dell'intero tributo indiretto, con applicazione di una sanzione pari al 90% del tributo stesso (ex art. 6, co. 6 del D.Lgs n. 471/1997);
- infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva, applicando una sanzione compresa tra 500 euro e 2.000 euro per ogni comunicazione trimestrale irregolare (ex art. 11, co. 2-ter del D.Lgs n. 471/1997);
- errata trasmissione dello Spesometro relativo al primo semestre 2017, con l'applicazione di una sanzione pari a 2 euro per ogni fattura irregolare, con un massimo di 1.000 euro per ciascun trimestre (ex art. 11, co. 2-bis del D.Lgs n. 471/1997).

Ora, in base alla disciplina di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, un efficace ravvedimento operoso implica la regolarizzazione di tutte le predette violazioni (ossia di tutte le violazioni che l'Agenzia contesterebbe in capo al committente in quel preciso momento).

Ovviamente, ogni singola sanzione andrà calcolata in funzione del tempo trascorso tra la data della commissione della violazione e quella della regolarizzazione, applicando le pertinenti riduzioni alla misura minima edittale.

Le sanzioni saranno indicate nel medesimo Mod. F24 predisposto per il versamento dell'Iva (se previsto), con il codice tributo "8904": tale procedura consentirà un agevole riscontro della regolarizzazione anche da parte dell'Agenzia delle Entrate.

e) Le comunicazioni periodiche.

La suggerita procedura di regolarizzazione in ravvedimento, per quanto peraltro affermato dall'Agenzia delle Entrate nella richiamata Risoluzione n. 104/E/2017 (cfr punto 2), deve essere accompagnata dall'invio di nuove comunicazioni delle liquidazioni Iva, debitamente rettificata con l'eliminazione dell'Iva esposta in corrispondenza delle fatture irregolari.

Secondo la medesima Risoluzione, peraltro, *"detto obbligo di invio, invece, viene meno laddove la regolarizzazione intervenga direttamente con la dichiarazione annuale IVA ovvero successivamente alla sua presentazione"*.

Quanto allo Spesometro recante segnalazione di anomalia (ma, di fatto, accettato dalla

piattaforma telematica), potrebbe essere opportuno eseguire le correzioni conseguenti alle variazioni d'imposta operate nel registro Iva acquisti.

A tal fine, seguendo le indicazioni suggerite dell'Agenzia nelle medesima Circolare n. 104/E/2017 (cfr punto 1), sarà necessario reinviare uno Spesometro corretto, che si otterrà eliminando *in toto* le fatture emesse dal prestatore privo di partita Iva.

Pertanto, qualora il reinvio dello Spesometro semestrale venga effettuato entro il 31/10/2017 (ossia entro 15 giorni dalla scadenza prevista), la riduzione da ravvedimento andrà calcolata sulle misure sanzionatorie attenuate di cui all'art. 11, co. 2-bis, secondo periodo del D.Lgs. n. 471/1997 (ossia 1 euro per ogni fattura stornata, fino a un massimo di 500 euro "per trimestre").

f) Azione di risarcimento.

Il committente, come si è accennato, a seguito delle predette operazioni di regolarizzazione, possiede un valido titolo per ottenere dal prestatore la restituzione dell'Iva versata all'Erario, "in sua vece".

Tale titolo potrà essere efficacemente fatto valere in sede civilistica, ove è possibile anche azionare una causa per il risarcimento del danno emergente dal fatto illecito del prestatore stesso (sanzioni, interessi, spese di consulenza e assistenza legale, etc.).

6. Problematiche concernenti i periodi d'imposta "chiusi"

Come si è accennato, la situazione più critica è quella in cui l'ignaro committente si accorge, grazie proprio alla comunicazione del nuovo Spesometro, che la partita Iva dell'"astuto" prestatore è stata chiusa anni or sono, e magari si trova ad aver contabilizzato analoghi documenti irregolari anche nel periodo 2012-2016, ossia le annualità tuttora accertabili da parte del fisco².

Anche in tali casi si potrebbe pensare ad una regolarizzazione mediante ravvedimento operoso, ma la relativa procedura sulle annualità pregresse, già chiuse, appare più articolata e potrebbe rivelarsi alquanto onerosa, tanto che potrebbe risultare più conveniente affrontare il futuro accertamento dell'Agenzia delle Entrate, piuttosto che prevenirlo mediante ravvedimento operoso.

La logica sottostante a tale affermazione è connessa al fatto che ci troviamo nel campo Iva, un settore tributario peculiare nel cui contesto ogni violazione relativa ad un'annualità d'imposta chiusa, di fatto, viene sanzionata, oltre che in relazione a tutte le condotte prodromiche (indebita detrazione d'imposta, Spesometro irregolare, etc.), anche per la dichiarazione infedele, che sconta una sanzione amministrativa tributaria compresa tra il 90% e il 180% dell'imposta dovuta.

² Ovviamente, nessun problema sorgerà con riferimento agli anni d'imposta 2011 e precedenti, attesa l'intervenuta decadenza del potere accertativo dell'Amministrazione finanziaria, fatti salvi i casi in cui opera il raddoppio dei termini per la presenza di denunce per reati fiscali "tempestivamente" depositate in Procura.

Tradotta nel linguaggio del ravvedimento operoso ex art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, tale circostanza comporta che, affinché si possa parlare di una regolarizzazione completa, il trasgressore dovrà regolarizzare sia gli adempimenti prodromici (come succede in presenza di "annualità aperte"), sia quello dichiarativo.



Osserva

Applicando il principio al caso in esame, qualora il committente intendesse regolarizzare tutte le violazioni conseguenti alle indebite detrazioni dell'Iva documentata da fatture irregolari, emesse nei precedenti periodi d'imposta, sarebbe obbligato a versare, ancorché in misura ridotta, le seguenti sanzioni:

- sanzione prevista per l'indebita detrazione Iva (pari al 90% dell'Iva indebitamente detratta, ex art. 6, co. 6 del D.Lgs. n. 471/1997);
- sanzione prevista per l'irregolare "Spesometro annuale" (da 250 a 2.000 euro, ex art. 11, co. 1, lett. a) del D.Lgs. n. 471/1997);
- sanzione prevista per la dichiarazione infedele (dal 90% al 180% dell'Iva dovuta), ex art. 1, co. 4 del D.Lgs. n. 471/1997).
- Sanzione per irregolare tenuta della contabilità (da 1.000 a 8.000 euro, ex art. 9, co. 1 del D.Lgs. n. 471/1997).



Nota bene

In ogni caso, una regolarizzazione in ravvedimento compiuta sulle annualità pregresse comporterebbe l'obbligo di:

- presentare dichiarazioni integrative a sfavore per tutti gli anni interessati dalla contabilizzazione delle fatture irregolari;
- versare la maggiore imposta dovuta, risultante da tali dichiarazioni integrative;
- versare gli interessi calcolati al saggio legale (a partire dalle date di scadenza del versamento dell'Iva dovuta in base alle rispettive dichiarazioni annuali).

Ma la maggiore onerosità di tale procedura (rispetto alla gestione di un futuro accertamento) deriva automaticamente dai seguenti fattori:

- a. l'importo complessivo delle somme dovute a seguito del ravvedimento deve essere versato in un'unica soluzione (non è ammessa alcuna forma rateale);
- b. per ogni violazione regolarizzata dovrà essere versata la relativa sanzione al minimo (con la riduzione da ravvedimento): si dovrà, in altri termini, versare un importo complessivo calcolato secondo il cumulo materiale (il cumulo giuridico di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997 è previsto solo in sede accertativa),
- c. la presentazione di dichiarazioni integrative produce automaticamente uno "slittamento" dei termini decadenziali per l'accertamento dell'Agenzia, sui rispettivi anni d'imposta (ad esempio, una dichiarazione integrativa relativa all'anno 2014, presentata nel 2017, determinerebbe una proroga dei termini per l'accertamento dell'Iva al 31/12/2021).



Nota bene

E' evidente che ogni scelta dovrà essere opportunamente ponderata rapportandola al caso concreto, nel cui contesto dovrà essere valutato ogni fattore di rischio, ma tali considerazioni appaiono sufficienti per poter affermare che, probabilmente, piuttosto che ravvedersi per le

annualità d'imposta pregresse, forse è più conveniente attendere le **eventuali iniziative** ispettive dell'Ufficio e ciò per i seguenti ulteriori motivi:

- l'azione dell'Ufficio ha, infatti, carattere "eventuale";
- le "eventuali" contestazioni consentiranno al committente (in caso di acquiescenza) di beneficiare di una risposta sanzionatoria comunque attenuata, in quanto determinata secondo la regola del cumulo giuridico, anche su base pluriennale, ed inoltre ridotta ad un terzo ex art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997;
- il pagamento potrà avvenire (a scelta del contribuente) anche in comode rate trimestrali di pari importo (fino a 8 o a 16 a seconda dei casi);
- non si determina alcuno slittamento dei termini decadenziali per l'accertamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate.

7. Argomentazioni difensive

Nel caso in cui il committente non intendesse procedere alla regolarizzazione secondo il percorso suggerito (o altri analoghi) e optasse per una "soluzione attendista", lasciando l'iniziativa all'Ufficio, va precisato che, sia a livello normativo che giurisprudenziale, esistono dei rimedi difensivi che probabilmente vale la pena di perseguire.

Sotto il profilo accertativo (fermo restando che difficilmente l'Agenzia rinuncerà a contestare la debenza dell'Iva detratta), potrebbe essere utile invocare le esimenti che si ricavano dalla disciplina del procedimento sanzionatorio amministrativo tributario.

Per quanto disposto dall'**art. 5 del D.Lgs. n. 472/1997**, la responsabilità per le violazioni amministrative tributarie discende da condotte che siano connotate, almeno, da profili di "colpa"; è evidente come tale profilo sia del tutto assente in capo al committente che annota, "in buona fede", fatture ingannevoli emesse dal terzo.

La responsabilità del committente potrebbe venire esclusa ai sensi dell'**art. 10 del medesimo Decreto**, ai sensi del quale: *"chi, inducendo altri in errore incolpevole, determina la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale"* (si parla, in tal caso, di "autore mediato").

Ancora, la responsabilità potrebbe essere esclusa anche ai sensi dell'art. 6, co. 3 dello stesso Decreto, ai sensi del quale il contribuente non è punibile *"quando dimostra che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi"*.

Sotto tale ultimo profilo, infatti, va evidenziato come l'inganno del fornitore, alla fine dei conti, abbia determinato un omesso versamento di Iva da parte committente (fatte salve le situazioni in cui il committente ha sistematicamente posizioni Iva di tipo creditorio); ecco che quest'ultimo potrebbe eccepire l'esimente sanzionatoria, qualora abbia presentato alla competente Autorità Giudiziaria, atto di querela per truffa.

Sotto il profilo giurisprudenziale, sono ormai molteplici le occasioni in cui i Giudici si sono pronunciati a favore del cliente o committente "in buona fede", ancorché in situazioni diverse in cui le contestazioni dell'Ufficio riguardano operazioni soggettivamente inesistenti, inquadrare



Normativa

per lo più nell'ambito delle cc.dd. "frodi carosello"; ma trattasi di principi che possono essere estesi anche alle situazioni di cui al presente approfondimento trattandosi, nella sostanza, di fatture emesse da "soggetti inesistenti sotto il profilo Iva".



Giustizia

Nella **Sentenza della Cassazione n. 6864/16 depositata l'8 aprile 2016**, i Giudici della Sezione Tributaria hanno avuto modo di affermare l'infondatezza dell'assunto proposto in ricorso per legittimità da parte dell'Agenzia delle Entrate, secondo il quale *"nel caso di fittizia interposizione soggettiva del fatturante nell'operazione, la buona fede del cessionario, quand'anche accertata, è irrilevante"*.

Secondo gli Ermellini, *"non è sufficiente per l'amministrazione finanziaria (al fine di escludere la legittimità della detrazione dell'Iva) dimostrare solo l'inidoneità operativa del cedente: occorre invece che dimostri altresì che il cessionario quantomeno fosse in grado di percepire ("avrebbe dovuto") tale inidoneità in base alla sua diligenza specifica quale operatore medio del settore. In altri termini, più in generale, l'Amministrazione Finanziaria ha l'onere di provare (in base ad elementi oggettivi, anche presuntivi: ex plurimis, Cass. n. 15044 e n. 20059 del 2014) che il cessionario o il committente si trovasse di fronte a circostanza indiziante dell'esistenza di irregolarità nell'operazione"*.

Del resto, non si può certo ragionevolmente pretendere dal contribuente una sistematica verifica dell'esistenza in vita della partita Iva dell'emittente, per ogni fattura ricevuta!



Giustizia

A corollario di tali affermazioni, i Giudici di legittimità chiamano in causa i consolidati principi comunitari affermati dalla Corte di Giustizia, secondo la quale:

- a) l'Iva è indetraibile quando il soggetto destinatario della fattura "sapeva o avrebbe dovuto sapere" che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si inscriveva in un caso di evasione dell'Iva commessa dal fornitore;
- b) è onere dell'amministrazione fiscale dimostrare adeguatamente che sussistano tali elementi oggettivi;
- c) detto accertamento è riservato al giudice nazionale.

Nella Sentenza in commento vengono citate le seguenti sentenze della Corte di Giustizia: Cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03 del 12/01/2006 e cause riunite C-439/04 e C-440/04 del 06/07/2006.

Come si può ben intuire, il committente che intendesse "resistere" dinanzi ad un futuro "atteggiamento contestatorio" dell'Agenzia delle Entrate, avrebbe validi argomenti per ottenere l'annullamento dell'atto accertativo o, in subordine, il riconoscimento delle esimenti sanzionatorie; ma, per far ciò, occorre attivare un contenzioso con i connessi oneri e rischi.

Riferimenti normativi

- Art. 19 D.P.R. n. 633/1972;
- Artt. 11 e 13 del D.Lgs. n. 471/1997;
- Art. 6, 12 e 13 del D.Lgs. n. 472/1997;
- Artt. 21 del D.L. n. 78/2010, convertito dalla Legge n. 122/2010.