

Art. 17-ter, D.P.R. 633/1972
 Art. 1, co. 629, lett. b), L. 23.12.2014, n. 190
 Artt. 3 e 9, D.M. 23.1.2015
 C.M. 9.2.2015, n. 1/E

Daniela Bruno

«Split payment»: decreto attuativo e circolare dell'Agenzia

Il presente contributo intende offrire un ulteriore approfondimento all'articolo pubblicato sul n. 2 della *Rivista*¹ alla luce dei recenti chiarimenti interpretativi resi noti da parte dell'Agenzia delle Entrate con C.M. 9 febbraio 2015, n. 1/E circa l'individuazione dell'ambito applicativo, sotto il profilo soggettivo.

Normativa di riferimento

La disposizione sopra richiamata ha introdotto l'applicazione del meccanismo della **scissione dei pagamenti** («split payment») con l'art. 1, co. 629, lett. b), L. 23 dicembre 2014, n. 190 (di seguito legge di Stabilità), che ha modificato il decreto del Presidente della Repubblica introducendo l'art. 17-ter, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Tale norma è riconducibile tra quelle volte ad innovare il sistema di riscossione dell'imposta, al fine di ridurre il «VAT Gap» e contrastare i fenomeni di evasione e le frodi Iva.

Il meccanismo della scissione dei pagamenti, infatti, mira a garantire, da un lato, l'Erario dal rischio di inadempimento dell'obbligo di pagamento dei fornitori che addebitano in fattura l'imposta e, dall'altro, gli acquirenti dal rischio di coinvolgimento nelle frodi commesse dai propri fornitori o da terzi.

Nel perseguire tale finalità, il meccanismo introdotto deroga all'ordinario meccanismo di applicazione dell'Iva che caratterizza il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto di cui alla Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006 n. 112/2006/Ce.

Sotto tale profilo, il Dipartimento delle Finanze ha inoltrato alla Commissione europea la richiesta di

L'Agenzia delle Entrate con **C.M. 9 febbraio 2015, n. 1/E** nel circoscrivere l'ambito soggettivo di applicazione del regime dello *split payment* chiarisce alcuni dubbi sorti in vista dell'applicazione della relativa disciplina e, in considerazione dell'incertezza in materia ed anche in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, fa salvi gli eventuali comportamenti difformi adottati dai **contribuenti** ai quali, pertanto, **non saranno applicate sanzioni** per le **violazioni** - relative alle modalità di versamento dell'Iva afferente alle operazioni in parola - **eventualmente commesse anteriormente** all'emanazione del **documento di prassi** di cui al presente articolo.

una misura di **deroga** ai sensi dell'art. 395 della Direttiva 2006/112/Ce che autorizzi l'Italia a prevedere che per le forniture di beni e servizi effettuate nei confronti delle pubbliche Amministrazioni queste ultime siano responsabili del pagamento dell'imposta.

L'art. 1, co. 632, della **legge di Stabilità 2015 stabilisce** infatti che, in **relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle pubbliche Amministrazioni** contemplate dalla norma, per i quali queste non siano debitori d'imposta (ossia per le operazioni non assoggettate al regime di inversione contabile), l'Iva **addebitata dal fornitore nelle relative fatture dovrà essere versata dall'Amministrazione acquirente direttamente all'Erario, anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta.**

Ambito oggettivo di applicazione della norma

Il meccanismo della **scissione dei pagamenti si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi** di cui agli artt. 2 e 3, D.P.R. 633/1972 [CFF 202 e 203] effettuate, nel territorio dello Stato, nei confronti delle pubbliche Amministrazioni.

In particolare, la **disciplina riguarda tutti gli ac-**

1. D. Bruno, «Split payment per contrastare l'Iva», in questa Rivista, n. 2/2015, pagg. 27 e segg.

quisti effettuati dalle pubbliche Amministrazioni individuate dalla norma, sia quelli effettuati in ambito commerciale ossia nella veste istituzionale che quelli effettuati nell'esercizio di attività d'impresa.

La **scissione dei pagamenti riguarda le operazioni documentate con fattura emessa dai fornitori**, ai sensi dell'art. 21, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 221] e trova applicazione per le operazioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto è esigibile a partire dal 1° gennaio 2015.

L'art. 9, D.M. 23 gennaio 2015 pubblicato sulla *G.U.* n. 27 del 3 febbraio 2015 prevede che «*Le disposizioni del presente decreto si applicano alle operazioni documentate con fatture emesse dal 1° gennaio 2015, la cui imposta diviene esigibile a partire dalla medesima data*».

Ai fini dell'individuazione del momento di esigibilità occorre avere riguardo all'art. 3, co. 1, del citato decreto secondo cui «*L'imposta relativa alle cessioni di beni e prestazioni di servizi (...) diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi*».

Alla luce delle predette disposizioni il meccanismo della scissione dei pagamenti **si applica alle operazioni in relazione alle quali il corrispettivo sia stato pagato dopo il 1° gennaio 2015** e sempre che le stesse **non siano già state fatturate anteriormente** alla predetta data.

Il meccanismo della scissione dei pagamenti non è dunque applicabile alle operazioni per le quali sia stata emessa fattura entro il 31 dicembre 2014.

Ambito soggettivo di applicazione della norma

Con riferimento all'ambito applicativo della disposizione in commento, sotto il profilo soggettivo, si rileva in primo luogo che il testo di detta norma reca un'elencazione dei soggetti destinatari della disciplina della scissione dei pagamenti di uguale contenuto rispetto a quella recata dall'art. 6, co. 5, secondo periodo, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 206], che ha ad oggetto l'applicabilità, alle operazioni effettuate nei confronti delle pubbliche Amministrazioni ivi indicate, dell'esigibilità differita dell'Iva, all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi.

La circolare chiarisce tuttavia che l'elenco previsto dalla norma deve essere applicato tenendo ben presente la *ratio* anti-evasiva della disposizione. Quindi, mentre per l'art. 6, co. 5 (norma agevolativa) l'interpretazione deve essere restrittiva, per il neo introdotto art. 17-ter l'interpretazione può essere anche estensiva, purché rispetti i principi ispiratori della riforma.

In particolare, il documento di prassi:

- › per quanto riguarda lo **Stato** e gli **organi** dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica include, ad esempio, le istituzioni scolastiche e le istituzioni per l'alta formazione artistica, musicale e coreutica;
- › per quanto riguarda gli **enti pubblici territoriali** e i **consorzi** tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del Testo unico degli Enti locali (Tuel), include anche le comunità montane, comunità isolate e le Unioni dei Comuni;
- › per quanto riguarda le **Camere di Commercio**, comprende nell'obbligo di applicazione del nuovo regime anche le Unioni regionali delle Camere di Commercio;
- › per quanto riguarda le **Aziende sanitarie locali** sono da ricomprendersi anche gli enti pubblici istituiti a livello regionale che si sostituiscono alle aziende sanitarie locali e agli enti ospedalieri nell'approvvigionamento di beni e servizi destinati all'attività delle aziende stesse;
- › per quanto riguarda gli **enti di assistenza e beneficenza** vanno incluse la *Ipa* e le *Asp*.

Al contrario tra i **soggetti esclusi** la circolare annovera tra gli altri: gli ordini professionali, le agenzie fiscali, le autorità amministrative indipendenti, l'*Inail*, l'*Agid*, le agenzie regionali per la protezione dell'ambiente. La Circolare fornisce inoltre un suggerimento operativo individuando quale strumento di individuazione dei soggetti inclusi nell'obbligo: l'indice delle pubbliche Amministrazioni (*Ipa*) che individua gli enti che sono riconducibili alle macrocategorie dell'art. 17-ter.

Sanzioni

In ragione delle incertezze normative create dall'art. 17-ter ed in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, le **Entrate escludono la sanzionabilità di tutti gli errori commessi prima dell'emanazione della circolare**. La circolare specifica che se l'Ente pubblico ha corrisposto erroneamente al fornitore l'Iva anche in relazione alle operazioni fatturate dopo il 1° gennaio 2015 a condizione che il fornitore adempì al versamento delle imposte, non occorrerà effettuare alcuna variazione per correggere le violazioni commesse. Al contrario, ove il fornitore abbia emesso erroneamente una fattura con l'annotazione scissione dei pagamenti, lo stesso provvederà a correggere la violazione e la P.A. verserà l'imposta direttamente al fornitore. ●

RADDOPPIO dei TERMINI di ACCERTAMENTO: la NUOVA DISCIPLINA PREVISTA dalla DELEGA FISCALE 2014

La disciplina sui termini di accertamento che hanno rilevanza penale si avvia verso una regolamentazione ed una razionalizzazione nell'ambito della legge delega fiscale, entrata in vigore il 27 marzo 2014.

di DANIELA ELVIRA BRUNO

*dottore commercialista, revisore legale in Milano
partner al CGP Studio tributario e societario*

ATTUALE NORMATIVA: art. 43, co. 3, D.P.R. 600/1973

La disciplina del raddoppio dei termini di decadenza per l'accertamento, in presenza di una notizia di reato tributario, è stata introdotta dall'art. 37, co. 24, 25 e 26, 4 luglio 2006, n. 223, conv. con modif. con L. 4 agosto 2006, n. 248 [CFF 6839].

In particolare, il co. 24 ha integrato l'art. 43, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [CFF 6343], tramite l'inserimento del co. 3, in base al quale «*in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione*».

In virtù delle citate norme, gli ordinari termini di decadenza per l'accertamento sono raddoppiati qualora il pubblico ufficiale, nell'esercizio delle sue funzioni, constati una violazione per la quale sussiste l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

In altre parole, laddove la contestata violazione costituisca o possa costituire un fatto di reato penalmente rilevante e per il quale il legislatore abbia previsto l'obbligo di denuncia di cui all'art. 331 c.p.p., i termini per la notifica dell'accertamento raddoppiano attestandosi relativamente ad otto e dieci anni a seconda del tipo di violazione commessa.

Tale formulazione ha suscitato un lungo dibattito giurisprudenziale sulla portata applicativa del raddoppio dei termini: la norma non specifica, infatti, se il rinvenimento degli elementi penalmente rilevanti possa o meno

TERMINI di ACCERTAMENTO

essere idoneo a cagionare il raddoppio dei termini ove si concretizzi in un momento in cui i termini per l'accertamento siano già decaduti, ovvero se l'attività ispettiva, possa o meno essere avviata dopo lo spirare del termine ordinario.

Il testo normativo si presta, infatti, ad entrambe le interpretazioni, motivo per cui, la Commissione tributaria provinciale di Napoli, con ordinanza 29 aprile 2010, n. 266, ha rimesso alla Consulta la questione di legittimità costituzionale dell'art. 57, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [CFF ● 257] nella parte in cui non subordina il raddoppio al fatto che la denuncia ex art. 331 c.p.p. sia stata inviata antecedentemente allo spirare dei termini di decadenza (chiaro è che il medesimo discorso vale anche rispetto all'art. 43, D.P.R. 600/1973).

**ORDINANZA 29 APRILE 2010,
n. 266: SENTENZA CORTE COST.
25 LUGLIO 2011 n. 247**

La Corte Costituzionale con la sentenza 25 luglio 2011, n. 247 si è pronunciata in senso sfavorevole al contribuente, statuendo che il co. 3 dell'art. 43, D.P.R. n. 600 del 1973 «prevede, quale unica condizione per il raddoppio dei termini, la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendente dal suo adempimento. (...). La lettera della legge impedisce di interpretare le disposizioni denunciate nel senso che il raddoppio dei termini presuppone necessariamente un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato».

Pur avendo superato il vaglio dei giudici costituzionali, però, i dubbi che ha suscitato la previsione dell'art. 43 in merito ai confini temporali concessi all'Amministrazione finanziaria per l'accertamento dei reati di cui

al D.Lgs. 74/2000, continuano a suscitare accessi dibattiti.

Sul punto, tante e diverse le recenti interpretazioni giurisprudenziali di merito sempre però più attente nel valutare la fondatezza del raddoppio dei termini di decadenza dell'accertamento in presenza di reati tributari.

Pronunce che si inseriscono a poca distanza dall'ordinanza della Corte costituzionale 247/2011 che, nel confermare la legittimità, in presenza di reato, del raddoppio del termine di decadenza, ha sancito il dovere dei giudici di merito, a richiesta del contribuente, di svolgere un controllo sul riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia per evitare un utilizzo strumentale della segnalazione da parte dell'amministrazione.

E così, la Commissione tributaria regionale dell'Umbria (237/1/11 e 41/02/2012) ha ritenuto che se il reato tributario è prescritto, l'Ufficio non può usufruire del raddoppio.

Ad analoghe conclusioni è poi giunta sia la Commissione tributaria provinciale di Vicenza (824/1/12) sia, più di recente, la Commissione tributaria provinciale di Ancona (102/2/13).

A ciò va poi aggiunto che l'amministrazione, proprio per consentire alle Commissioni tributarie di operare la valutazione richiesta dalla Consulta, deve produrre la comunicazione di reato, circostanza che, di norma, non avviene. Per queste ragioni alcune commissioni (Commissione tributaria provinciale di Milano, sentenze 231/40/2011 e 327/5/2011, Commissione tributaria provinciale Reggio Emilia, 135/1/2012, Commissione tributaria provinciale di Treviso, 73/5/2012, Commissione tributaria provinciale di Lecco, 74/1/12) hanno chiarito che, non potendo verificare la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, il raddoppio in questione non è legittimo.

Sotto il profilo dell'onere probatorio, è dunque l'Amministrazione finanziaria che ha

l'obbligo di giustificare il più ampio potere accertativo attribuitole dal co. 3, art. 57, D.P.R. 633/1972 (Commissione tributaria regionale di Bari 11 ottobre 2013, n. 68/8/2013).

Pur avendo dunque superato il vaglio dei giudici costituzionali, però, i dubbi che ha suscitato la previsione dell'art. 43 in merito ai confini temporali concessi all'Amministrazione finanziaria per l'accertamento dei reati di cui al D.Lgs. 74/2000, continuano a suscitare accesi dibattiti.

LA PROPOSTA NORMATIVA CONTENUTA nell'art. 8 della DELEGA FISCALE

Sul punto è dunque intervenuta la legge delega per la riforma del sistema fiscale (L. 11 marzo 2014, n. 23), con l'intento di risolvere definitivamente la questione, prevedendo esplicitamente all'art. 8 che venga ridefinita «la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza».

Posta la *ratio* della deroga in parola, dunque, i decreti legislativi che saranno emanati sulla base della delega, dovranno chiarire in via definitiva che i termini di cui al co. 3 del citato art. 43 non operano discrezionalmente per l'amministrazione procedente, nel senso che questa non può, una volta spirato il termine ordinario, usare a proprio vantaggio il raddoppio di detti termini per notificare accertamenti per i quali è incorsa in decadenza.

Ciò vuol dire che il Governo dovrà arginare la possibilità che oggi ha l'Agenzia delle Entrate di riaprire i termini scaduti per l'accertamento tributario, attraverso il ricorso alla segnalazio-

ne di reati all'autorità giudiziaria.

Ed è qui, che la legge delega pur mantenendo invariata l'impostazione data dai giudici costituzionali, mira a razionalizzare il meccanismo del doppio binario sancendo il principio che, in ogni caso, il presupposto che dovrebbe far scattare il termine raddoppiato in luogo di quello breve, ordinario, ossia la presentazione dell'informativa contenente la notizia di reato ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale, si realizzi prima che il termine breve si sia consumato.

Tale ultima interpretazione è stata già fatta propria dai giudici della Ctr Lombardia nella sentenza 382/29/2014.

Per i giudici lombardi e dai giudici della Ctp di Reggio Emilia con la sentenza n. 119/02/14 -, infatti, «sia l'art. 43, comma 4, del DPR 600/1973 che l'articolo 57, comma 4, del DPR 633/1972, secondo i quali un avviso di accertamento integrativo può essere notificato fino alla scadenza dei termini previsti dai commi precedenti, fanno comprendere che non è possibile una riapertura dei termini una volta maturati, e ciò se vale per un accertamento integrativo vale, per la medesima ragione, anche per il raddoppio dei termini in presenza di ipotesi di reato».

Una diversa interpretazione della norma, infatti, «esporrebbe i contribuenti alla possibilità di essere sottoposti ad accertamento anche a distanza di molti anni dalla scadenza del termine ordinario (...). Ciò farebbe venire meno la certezza delle situazioni giuridiche che con la fissazione dei termini di decadenza – oltre che di quelli di prescrizione – il legislatore ha voluto garantire al contribuente».

Il raddoppio dei termini è condizionato, quindi, all'effettivo invio della denuncia penale ex art. 331 c.p.p. e alla circostanza che detto invio avvenga quando i termini di decadenza dell'attività accertativa previsti in via ordinaria non siano ancora spirati.

Va, pertanto, considerata illegittima la pre-

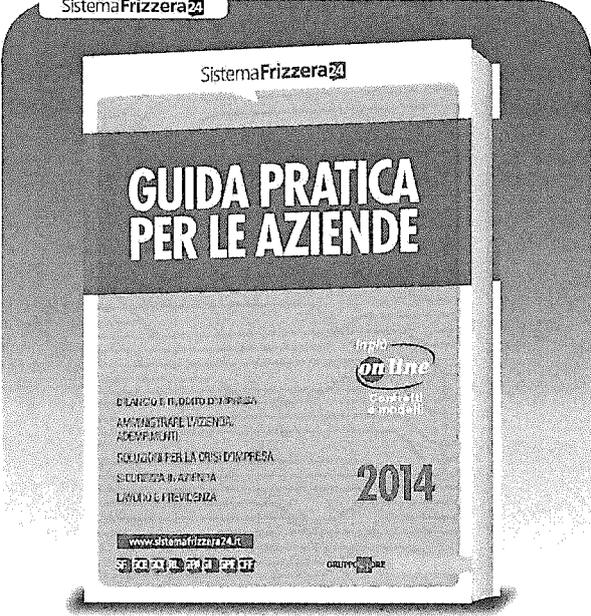
TERMINI di ACCERTAMENTO

tesa impositiva derivante da attività ispettiva avviata successivamente all'intervenuta decadenza dei termini ordinari di accertamento, anche qualora sussista un'ipotesi di reato di cui al D.Lgs. 74/2000 che consente l'applicazione della disciplina in oggetto.

Nella specie anche la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia con la sentenza n. 119/02/14 depositata il 25 febbraio 2014 ha precisato che la norma sul raddoppio opera

solo a condizione che l'Ufficio produca agli atti elementi dai quali si possa verificare la tipologia del reato, consentendo così al giudice tributario di verificare la sussistenza del richiamato obbligo di denuncia e solo in caso positivo, l'atto potrà considerarsi legittimo.

A ciò consegue, secondo il collegio, che in assenza della predetta sussistenza, l'accertamento è nullo ab origine e conseguentemente tale nullità è rilevabile d'ufficio.



GUIDA PRATICA PER LE AZIENDE

La Guida vuole essere uno strumento pratico e di facile interpretazione per coloro che quotidianamente affrontano problematiche e casi specifici aziendali. Prevalenza, quindi, alle indicazioni operative, alle analisi di convenienza e alla presenza di check-list operative, al fine di trovare la soluzione più adatta al caso concreto.

In più, online una raccolta di modelli e fac-simile sui principali adempimenti, nonché un formulario di contratti immediatamente utilizzabili e personalizzabili.

Pagg. 496 – € 42,00

ACQUISTA SUBITO IL VOLUME:

ON LINE

www.shopping24.it

SHOPPING
24!
IT

NELLE LIBRERIE
PROFESSIONALI

www.librerie.ilsole24ore.com

SERVIZIO CLIENTI LIBRI
tel. 02 o 06 3022.5608
servizioclienti.libri@ilsole24ore.com

GRUPPO **24** ORE

NUOVA DILAZIONE STRAORDINARIA delle SOMME ISCRITTE a RUOLO

Nuova forma di dilazione straordinaria delle somme iscritte a ruolo prevista dal cd. decreto «del fare», che si aggiunge a quella «ordinaria» e a quella «prorogata»: soggetti legittimati, condizioni e modalità per la riscossione.

di **ROSANNA ACIERNO**

dottore commercialista e revisore legale in Roma

PREMESSA

Dilazione straordinaria fino a dieci anni. È questa solo una delle novità introdotte dal D.L. 21 giugno 2013, n. 69 (art. 52, co. 3), cd. decreto «del fare», conv. con modif. con L. 9 agosto 2013, n. 98 in materia di riscossione coattiva.

È stata contemplata, infatti, una nuova forma di dilazione, in aggiunta a quella «ordinaria» e a quella «prorogata».

Tuttavia, la concessione del piano di rateazione straordinario (ordinario o in proroga) non è automatico.

Sono, infatti, richieste congiuntamente due condizioni:

- 1) la condizione di accertata impossibilità per il debitore di eseguire il pagamento del credito tributario secondo un piano di dilazione ordinario e
- 2) la condizione di solvibilità dello stesso debitore, valutata dall'agente della

riscossione in relazione al nuovo piano concedibile.

A tal fine, a seconda che si tratti di persone fisiche o di società, i contribuenti interessati sono chiamati a presentare un'apposita istanza, con specifica documentazione attestante il reddito mensile del nucleo familiare (in caso di persone fisiche) o il valore della produzione mensile e l'indice di liquidità (in caso di società), anche se l'importo per cui si chiede la rateazione straordinaria è inferiore ad € 50.000.

NUOVA DILAZIONE STRAORDINARIA delle SOMME ISCRITTE a RUOLO

Il D.L. 69/2013 ha previsto, in aggiunta a quella «ordinaria» e a quella «prorogata», una nuova e più ampia forma di dilazione del-

NUOVA DILAZIONE STRAORDINARIA

le somme iscritte a ruolo in caso di difficoltà temporanea o grave del debitore.

In particolare, la dilazione ordinaria e quella prorogata, possono essere aumentate fino a un massimo di 120 rate mensili, se il contribuente, per ragioni estranee alla propria responsabilità, si trovi in una comprovata grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica e qualora ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- accertata impossibilità di assolvere il pagamento del credito secondo il piano di rateazione ordinario;
- valutazione della solvibilità in relazione al piano concedibile.

Successivamente, il D.L. 98/2013 del Ministero delle Finanze ha dettato le regole per la concessione della nuova forma di rateizzazione straordinaria, in caso di difficoltà temporanea o grave del debitore, stabilendo il numero delle rate concedibili e le condizioni per ottenerla.

In ogni caso, la nuova dilazione «allungata» fino a 120 rate richiede sempre la presentazione di prove adeguate circa la grave situazione

di difficoltà economica che non consente al contribuente di rispettare il piano di dilazione ordinario o in proroga, già concesso.

La domanda di rateazione, anche quella straordinaria, comprensiva della documentazione necessaria, inclusa copia del documento di riconoscimento, si può presentare tramite raccomandata a/r oppure a mano presso uno degli sportelli dell'agente della riscossione competente per territorio o specificati negli atti inviati da Equitalia. I moduli sono disponibili sul sito di Equitalia, alla voce «Modulistica», e presso tutti gli Uffici dello stesso agente della riscossione presenti sul territorio.

Infine, va precisato che l'agente della riscossione non può iscrivere ipoteca, né attivare qualsiasi altra procedura cautelare ed esecutiva finché si è in regola con i pagamenti.

Inoltre, il contribuente che ha ottenuto la rateazione non è più considerato inadempiente e può richiedere il Durc (Documento unico di regolarità contributiva) e il certificato di regolarità fiscale per partecipare alle gare di affidamento delle concessioni e degli appalti di lavori, forniture e servizi.

Quando si decade dalla dilazione

In merito alla decadenza dalla dilazione, si ricorda che, dal 22 giugno 2013, data di entrata in vigore del DL 69/2013 (cd. decreto «del fare») il debitore decade dal beneficio della dilazione concessa dall'agente della riscossione se non versa otto rate mensili, anche non consecutive. Fino al 22 giugno 2013, invece, il contribuente decadeva dalla dilazione concessa da Equitalia in caso di omesso pagamento di due rate consecutive (e, ancora prima, fino al 30 giugno 2012, si decadeva dalla dilazione per l'omesso versamento di due rate successive, anche non consecutive). La nuova previsione, più favorevole per il contribuente, ha effetto retroattivo, trovando applicazione anche per i piani di rateazione già concessi alla data di entrata in vigore del decreto. Pertanto, i contribuenti considerati decaduti per mancato pagamento di due rate (siano esse consecutive o meno) possono ripresentare la domanda all'agente della riscossione competente, e, dunque, essere ammessi nuovamente alla dilazione già concessa.

CONDIZIONI NECESSARIE
per la RICHIESTA del PIANO
di RATEAZIONE STRAORDINARIO

La concessione del piano di rateazione straordinario (ordinario o in proroga) non è au-

tomatico. Sono, infatti, richieste congiuntamente due condizioni:

- 1) la condizione di accertata impossibilità per il debitore di eseguire il pagamento del credito tributario secondo un piano di dilazione ordinario;
- 2) la condizione di solvibilità dello stes-

NUOVA DILAZIONE STRAORDINARIA

so **debitore**, valutata dall'agente della riscossione in relazione al nuovo piano concedibile.

A tal fine, a seconda che si tratti di persone fisiche o di società, i contribuenti interessati sono chiamati a presentare un'apposita istanza, con specifica documentazione attestante il reddito mensile del nucleo familiare (in caso di persone fisiche) o il valore della produzione mensile e l'indice di liquidità (in caso di società), anche se l'importo per cui si chiede la rateazione straordinaria è inferiore ad € 50.000.

RICHIESTA della DILAZIONE STRAORDINARIA da PARTE di PERSONE FISICHE e DITTE INDIVIDUALI

I contribuenti, persone fisiche e le ditte indi-

viduali in contabilità semplificata che hanno già in corso un piano di rateazione con Equitalia e che intendono accedere all'agevolazione prevista mediante l'allungamento fino a 120 rate devono presentare all'agente della riscossione una apposita istanza di concessione di piano di rateazione straordinario, a prescindere dall'importo del debito.

All'istanza da presentare in carta semplice, andrà allegata la certificazione dell'Isee del nucleo familiare del richiedente (indicatore della situazione economica equivalente), da cui si evincerà l'Isr (indicatore della situazione reddituale).

Sulla base della predetta certificazione, dunque, l'agente della riscossione concederà il piano di rateazione straordinario solo a condizione che la nuova rata mensile determinata in base al nuovo piano è superiore al 20% del reddito mensile del nucleo familiare del richiedente.

Quando la nuova dilazione straordinaria può essere concessa

Un titolare di ditta individuale sta pagando una rata mensile di € 200, secondo un piano di dilazione ordinario di 72 rate già concesso da Equitalia. Presentando un'apposita richiesta e dimostrando il peggioramento della sua situazione economica mediante l'Isee, con un reddito mensile del nucleo familiare di € 800, Equitalia gli concederà un piano di rateazione straordinario, stabilendo comunque il pagamento di rate mensili di importo superiore ad € 160 (dovendo essere le nuove rate, per legge, superiori al 20% del reddito mensile del nucleo familiare e, al tempo stesso, inferiori a quelle precedenti).

Quando la nuova dilazione straordinaria non può essere concessa

Un contribuente in regime di contabilità semplificata sta pagando una rata mensile di € 150, secondo un piano di dilazione ordinario di 72 rate già concesso da Equitalia. Pur presentando un'apposita richiesta e dimostrando il peggioramento della sua situazione economica mediante l'Isee, con un reddito mensile del nucleo familiare di € 1.000, Equitalia non gli concederà un piano di rateazione straordinario, in quanto ai fini della concessione la nuova rata non potrà essere inferiore ad € 200 (dovendo essere, per legge, superiore al 20% del reddito mensile e, dunque, in tal caso, sarebbe superiore alle rate già concesse).

RICHIESTA della DILAZIONE STRAORDINARIA da PARTE di SOCIETÀ in CONTABILITÀ ORDINARIA

Anche le società in contabilità ordinaria e

gli altri soggetti diversi dalle persone fisiche e dalle ditte individuali che hanno già in corso un piano di rateazione con Equitalia e che intendono accedere all'agevolazione prevista mediante l'allungamento fino a 120 rate devono presentare all'agente della riscossione un'apposita istanza di concessione di pia-

NUOVA DILAZIONE STRAORDINARIA

no di rateazione straordinario, a prescindere dall'importo del debito.

Tuttavia all'istanza da presentare in carta semplice, andrà allegata la **documentazione contabile aggiornata** da cui si evinca il **valore della produzione** (rapportato su base mensile) e l'**indice di liquidità**.

In particolare, ai fini del valore della produzione mensile, la società interessata dovrà allegare una **certificazione** da cui **emerge** la somma degli importi relativi ai numeri 1, 3 e 5 della voce A del conto economico, ossia rispettivamente la **somma** dei «*Ricavi delle vendite e delle prestazioni*», delle «*Variazioni dei lavori in corso su ordinazioni*» e della voce «*Altri ricavi e proventi*» infrannuale rapportato su base mensile.

Ai fini della determinazione dell'indice di liquidità, invece, la società dovrà allegare un **prospetto** da cui emerge:

- 1) il valore della **liquidità differita**, dato dalla somma dei crediti verso clienti, imprese controllanti, tributari e altri

(entro l'esercizio successivo) e delle attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni;

- 2) il valore della **liquidità corrente**, dato dalle disponibilità liquide;
- 3) il valore del **passivo corrente**, dato dalla somma dei debiti della società esigibili entro l'esercizio successivo.

Tutte le predette poste di bilancio sono deducibili dalle voci C («*Attivo circolante*») e D («*Debiti*») della situazione patrimoniale dell'ultimo bilancio approvato e depositato.

Sulla base della predetta certificazione, dunque, l'agente della riscossione concederà il piano di rateazione straordinario solo a **condizione** che la **nuova rata mensile** determinata in base al nuovo piano è superiore al **10% del valore della produzione mensile** e, al tempo stesso, l'**indice di liquidità** (liquidità differita + liquidità corrente/ passivo corrente) è **compreso tra 0,50 e 1** ossia vale a dire nel caso in cui il **passivo corrente** sia **superiore alla liquidità**.

Quando la nuova dilazione straordinaria può essere concessa

Una S.r.l. sta pagando una rata mensile di € 2.000, secondo un piano di dilazione ordinario di 72 rate già concesso da Equitalia. Presentando un'apposita richiesta e dimostrando il peggioramento della sua situazione economica mediante l'aumento delle passività correnti e l'abbassamento del valore della produzione mensile ad € 15.000, Equitalia gli concederà il piano straordinario, stabilendo comunque il pagamento di rate mensili di importo superiore ad € 1.500 (pari al 10% del valore della produzione mensile).

Quando la nuova dilazione straordinaria non può essere concessa

Una S.p.a. sta pagando una rata mensile di € 1.000, secondo un piano di dilazione ordinario di 72 rate già concesso da Equitalia. Presentando un'apposita richiesta e dimostrando il peggioramento della sua situazione economica mediante l'abbassamento del valore della produzione mensile ad € 15.000, Equitalia non gli concederà il piano straordinario laddove l'indice di liquidità risulta superiore a 1 ossia vale a dire nel caso in cui la società vanti dei crediti a breve e abbia disponibilità liquide superiori ai debiti a breve.

DILAZIONE PRESSO
L'AGENZIA delle ENTRATE:
SEGUE ALTRE REGOLE

Sembra in ogni caso opportuno precisare che

la dilazione del debito tributario presso l'Agenzia delle Entrate segue altre regole. Il **manco pagamento** di una rata oltre il termine di scadenza della rata successiva determina, infatti, la **decadenza** dalla **dilazione** concessa dall'Ufficio e la contestuale **iscrizione a ruolo**

NUOVA DILAZIONE STRAORDINARIA

delle **somme dovute**, con l'aggravio dell'applicazione della **sanzione del 60% sul debito residuo**, oltre che l'applicazione dell'aggio della riscossione.

È noto, infatti, che il contribuente che non intende intraprendere alcun contenzioso tributario può ritenere più opportuno e conveniente pagare il proprio debito (derivante da un avviso bonario o da un avviso di accertamento) mediante il versamento, anche dilazionato, direttamente all'Ufficio, ed evitare così l'intervento dell'agente della riscossione con l'aggravio di ulteriori costi.

Tuttavia, in tal caso occorre fare molta attenzione.

In particolare, si precisa che in caso di ricevimento di una **comunicazione di irregolarità** a seguito di **controllo automatico** (art. 36-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [CFF 6336a]) o di **controllo formale** (art. 36-ter, D.P.R. 600/1973 [CFF 6336b]) e di **riconoscimento della validità della contestazione**, il **contribuente può regolarizzare la propria posizione** pagando una **sanzione ridotta**, oltre all'**imposta** oggetto della rettifica e i relativi **interessi**.

In particolare, la regolarizzazione delle comunicazioni relative ai controlli automatici (*ex* art. 36-bis, D.P.R. 600/1973) deve avvenire **entro 30 giorni** dalla ricezione, pagando l'imposta dovuta, gli interessi e la sanzione ridotta a 1/3 di quella ordinariamente prevista nella misura del 30%. La regolarizzazione delle comunicazioni relative ai controlli formali (*ex* art. 36-ter, D.P.R. 600/1973) potrà essere effettuata, invece, sempre entro 30 giorni dal ricevimento della prima comunicazione, con il pagamento dell'imposta dovuta, degli interessi e della sanzione ridotta a 2/3 di quella ordinaria del 30%.

Le **somme richieste si possono rateizzare senza prestare garanzia**:

- **fino ad € 5.000** in un massimo di **6 rate trimestrali**;
- **oltre € 5.000** in un massimo di **20 rate trimestrali**.

In caso, invece, di **dilazione degli avvisi di accertamento**, laddove si decidesse di accettare giuridicamente l'atto di accertamento entro il termine di impugnazione (cd. acquiescenza) o in caso di perfezionamento dell'accertamento con adesione (o ancora, in caso di adesione al pvc o all'invito al contraddittorio), è possibile optare per il **pagamento rateale presso l'Ufficio**, **senza la presentazione di alcuna garanzia**. In particolare, il piano di rateazione concedibile prevede il pagamento in **8 rate trimestrali** di pari importo oppure, se l'importo da pagare (comprensivo di imposte, sanzioni e interessi) supera € 51.645,69, in **12 rate trimestrali** sempre di pari importo. Per le rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali. Le somme dovute a seguito di acquiescenza o di accertamento con adesione si versano presso banche, poste o agenti della riscossione, utilizzando:

- il **Modello F24** per le imposte sui redditi, le relative imposte sostitutive, l'Irap, l'Iva e l'imposta sugli intrattenimenti;
- il **Modello F23** per l'imposta di registro e per gli altri tributi indiretti.

Tuttavia, occorre precisare che sia in caso di dilazione degli avvisi bonari che in caso di dilazione degli avvisi di accertamento, il mancato pagamento anche di una sola delle rate, diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva comporterà l'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute, e dunque la notifica di una cartella di pagamento da parte di Equitalia, contenente non soltanto l'importo ancora dovuto, ma anche la sanzione del 60% sul predetto importo e l'aggio della riscossione all'8% sul totale complessivamente dovuto.

FRODI CAROSELLO

ONERE della PROVA nelle FRODI CAROSELLO

*Responsabilità del cliente per le frodi carousel
e relativo onere probatorio in sede di giudizio
alla luce del recente orientamento giurisprudenziale.*

di DANIELA ELVIRA BRUNO

dottore commercialista - revisore legale in Milano

CGP studio tributario e societario

Il presente contributo prende spunto dalla sentenza 9 gennaio 2014, n. 239 della Corte di Cassazione: a fronte di elementi di forte spessore indiziario e presuntivo forniti in giudizio dall'Amministrazione finanziaria, l'onere della prova si sposta in capo al contribuente che dovrà a sua volta dimostrare la propria buona fede, dando rilievo a tutte le circostanze concrete, comprese le caratteristiche del rapporto e la «professionalità» che può essere richiesta nell'esercizio della propria attività.

La Sentenza della Corte di Cassazione in commento si inserisce nell'orientamento giurisprudenziale più recente in cui la stessa Suprema Corte si apre di fatto ad un'analisi dell'elemento soggettivo stabilendo che la sussistenza di «indizi», tali per cui è possibile sospettare dell'esistenza di irregolarità o di evasioni nella sfera dell'emittente delle fatture, deve spingere l'operatore avveduto ad entrare in possesso di informazioni sul soggetto dal quale intenda acquistare beni o servizi.

SENTENZA 9 GENNAIO 2014, n. 239

La sentenza 9 gennaio 2014, n. 239 della Cassazione che concerne, ancora una volta, la fattispecie della «responsabilità» del cliente per le frodi Iva del fornitore ed il relativo onere probatorio in sede di accertamento.

La suddetta Sentenza si pone infatti in linea con l'orientamento giurisprudenziale e induce ad alcuni spunti di riflessione.

Le premesse della Sentenza sono quelle già note: il diritto alla detrazione dell'Iva a monte è la regola; l'eccezione si giustifica solo quando vi è la consapevole partecipazione alla frode (il cliente sapeva) o colpa (il cliente doveva sapere). La Sentenza aggiunge tuttavia una connotazione ulteriore: «a fronte di significativi elementi probatori portati a fondamento del proprio accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, incombe sul contribuente l'onere di provare

di non essere stato a conoscenza del carattere fraudolento dell'operazione che, dietro l'apparente prestazione di un servizio, dissimulava un intento evasivo, dovendosi altrimenti legittimamente negare, da parte dell'Ufficio, il diritto alla detrazione dell'Iva versata».

La Sentenza in commento conferma dunque alcune novità in termini di onere probatorio rispetto alla precedente produzione giurisprudenziale. Si ripercorrono di seguito i principi espressi dalla giurisprudenza europea e dalla Corte di Cassazione.

EVOLUZIONE della GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

Il problema in oggetto è particolarmente avvertito dagli organi comunitari considerato che l'Iva è un'imposta armonizzata il cui gettito contribuisce a finanziare il funzionamento degli organismi comunitari. Nel giudicare in materia di frodi Iva la Corte Ue è dunque chiamata ad effettuare un bilanciamento di interessi tra la tutela del gettito fiscale da una parte e la tutela della buona fede e dell'affidamento del contribuente dall'altra.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia europea si è dunque a più riprese occupata di questo tipo di problematica con varie sentenze che, attraverso vari stadi, sono giunte alla formulazione dei principi oggetto delle presenti riflessioni.

In particolare, nella sentenza «Axel Kittel»⁽¹⁾ la Corte Ue è probabilmente andata oltre rispetto a quanto specificato nei precedenti pronunciamenti. Si legge infatti al punto 51 della motivazione che non è possibile negare il diritto a detrarre agli operatori che abbiano adottato «tutte

le misure» che possono essere, nel rispetto della ragionevolezza, richieste allo scopo di dimostrare che le operazioni poste in essere non facciano parte di una frode. Di conseguenza, sarà compito del giudice nazionale vagliare la solidità delle misure adottate e, una volta effettuata questa analisi, sarà possibile riconoscere la detrazione considerato il fatto che gli operatori devono avere la possibilità di poter fare affidamento sulla liceità delle operazioni effettuate senza che ciò possa causare il rischio di perdere il proprio diritto alla detrazione dell'Iva pagata a monte. Secondo dunque la Corte di Giustizia, i punti fondamentali del percorso logico argomentativo mediante il quale la Corte decide sono quelli in cui viene individuato il soggetto cui spetta l'onere della prova.

Infatti al punto 43 della sentenza causa C285/11 viene affermato che «dato che il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'Amministrazione tributaria dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione omessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni».

Con tale passaggio motivazionale la Corte europea afferma a chiare lettere la spettanza di tale onere a carico delle Autorità di controllo.

Le ragioni poste a fondamento di tale decisione probabilmente sono enunciate in quel passaggio della motivazione (punto 42) in cui viene affermato che «l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario».

Tuttavia, dopo aver negato l'operatività di un sistema di responsabilità oggettiva, la Corte Ue prosegue nell'indagine relativa all'elemento soggettivo dell'operatore al quale è stato riconosciuto il diritto a detrarre l'imposta. Secondo

⁽¹⁾ Corte Giustizia UE del 6 luglio 2006 Causa C-439/04.

FRODI CAROSELLO

la Corte è possibile negare il diritto di cui si discute nel solo caso in cui gli organi di controllo dimostrino che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, stava prendendo parte ad un'operazione facente parte di un'evasione dell'Iva.

Nel caso in cui gli organi di controllo dimostrino tale circostanza il contribuente dovrà essere considerato, ai fini della Direttiva 2006/12, soggetto partecipante a tale evasione, senza che venga presa in considerazione la circostanza che egli abbia tratto o meno beneficio dalla successiva rivendita dei beni o dalla utilizzazione dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate in vendita.

Di conseguenza, secondo la Corte è possibile disconoscere il diritto alla detrazione nel solo caso in cui gli organi di controllo preposti dimostrino, alla luce di elementi oggettivi, che detto soggetto passivo, al quale sono stati ceduti o forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad una frode fiscale.

Nel sancire che l'onere della prova sia a carico delle Autorità di controllo, la Corte comunitaria coglie l'occasione per precisare che la valutazione globale di tutti gli elementi e di tutte le circostanze di fatto relativi a casi come quello sottoposto al suo esame spetta al giudice nazionale il quale condurrà la relativa analisi «conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova», così da poter stabilire se il singolo contribuente possa esercitare il relativo diritto a detrazione.

In questo passaggio la Corte europea permette ai singoli ordinamenti di ritrovare il proprio ambito di operatività così da poter avallare quella posizione della Corte di Cassazione secondo la quale la prova idonea a dimostrare la partecipazione diretta o colposa del contribuente può essere fornita anche mediante l'uso della prova presuntiva.

GIURISPRUDENZA
della CORTE di CASSAZIONE

Per quanto riguarda la giurisprudenza nazionale, la Corte di Cassazione, attraverso i suoi pronunciamenti, ha prodotto sulla questione inerente il riparto dell'onere della prova due orientamenti tra di loro contrastanti.

Il primo orientamento è quello ispirato a criteri di maggiore rigore. Tra questi pronunciamenti si ricorda quello con il quale la Corte di Cassazione ⁽²⁾ ha affermato l'irrelevanza, ai fini del rapporto tributario, dell'elemento soggettivo inerente la conoscenza della circostanza relativa alla illegalità o illiceità degli accordi esistenti tra le società variamente interessate alle vendite. Infatti, secondo questo pronunciamento, l'infrazione fiscale si configura in base al solo fatto oggettivo costituito dalla condotta che il contribuente, mediante un comportamento doloso o colposo, abbia generato il rischio per l'Amministrazione finanziaria di non conseguire il pagamento dell'imposta effettivamente dovuta.

Di conseguenza, anche nel caso in cui il contribuente avesse dimostrato tanto la propria buona fede quanto l'assenza di partecipazione agli accordi fraudolenti, sarebbe stato comunque responsabile e non avrebbe potuto detrarre l'Iva relativa alle operazioni illecite.

Questo orientamento, in particolar modo, pone l'accento su una responsabilità di tipo oggettivo fondata, quindi, sulla valutazione esclusiva del solo fatto illecito indipendentemente dalla valutazione di qualsiasi componente di natura soggettiva. Escludendo la responsabilità oggettiva, la Corte di Cassazione ⁽³⁾ ha affrontato la tematica inerente la misura della prova che il contribuente deve fornire per dimostrare la pro-

⁽²⁾ Cassazione, sezione tributaria, 5 giugno 2003, n. 8959.

⁽³⁾ Cassazione, sezione tributaria, 14 dicembre 2012, n. 23075.

pria buona fede. In particolare, è stato affermato che in tema di frode di Iva il **diritto alla detrazione** dell'imposta versata in rivalsa al soggetto, diverso dal cedente-prestatore che ha emesso la fattura, **non sorge in modo automatico**.

Non basta solo l'avvenuta corresponsione dell'imposta indicata in fattura, ma è necessario, al fine di dimostrare l'effettiva inerenza dell'operazione all'attività di impresa, che il **committente-cessionario** che invoca la detrazione **fornisca**, sul proprio stato soggettivo in ordine alla altrui fatturazione, **riscontri precisi**, non limitati alla prova dell'avvenuta consegna delle merci, del pagamento della stessa e dell'Iva riportata sulla fattura emessa dal terzo.

Secondo quanto statuito dalla Corte di Cassazione, tali circostanze non sono decisive rispetto alle particolari caratteristiche del funzionamento dell'Iva e dei potenziali abusi connessi.

Di conseguenza, secondo questo primo orientamento, non basterà come prova mostrare una contabilità regolare ma occorrerà fornire ulteriori elementi.

Con il **secondo orientamento** consolidatosi negli ultimi mesi, la Corte ha avuto modo di affermare che in **materia di onere della prova** nelle **fattispecie Iva**, di cui qui si discute, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria dovesse riscontrare l'apparente regolarità contabile delle fatture e volesse contestare il coinvolgimento di un contribuente nella frode, **dovrà dimostrare** tanto **gli elementi di fatto della frode attinenti il cedente** (che possono consistere nell'inesistenza di una struttura autonoma operativa, nel mancato pagamento dell'Iva come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento), quanto la **partecipazione nella frode del cessionario**. Tale ultima prova non deve essere resa esclusivamente con prova certa ed inconfutabile ma, al contrario, può essere fornita mediante lo strumento della

presunzione relativa, a patto che quest'ultima possieda i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza. In tal caso, nel caso in cui l'Ufficio fornisca una prova dotata di queste caratteristiche graverà sul contribuente l'onere di dimostrare il fatto contrario (4).

OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

La Sentenza 9 gennaio 2014, n. 239 della Corte di Cassazione da cui abbiamo preso le mosse si inserisce in questo nuovo orientamento giurisprudenziale. La Corte di Cassazione infatti, abbandonando il precedente orientamento fondato sulla natura oggettiva della responsabilità, ha aperto ad un'analisi dell'elemento soggettivo tale per cui spetterà agli organi di controllo provare la frode. Tale prova, secondo la Suprema Corte, potrà essere fornita mediante l'utilizzo dello **strumento presuntivo** previsto in via generale dall'art. 2727, Codice civile e, in via speciale, dall'art. 54, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [CFF 254].

I requisiti della gravità, della precisione e della concordanza di cui all'art. 54, D.P.R. 633/1972 si manifestano nell'esposizione di elementi obiettivi capaci di obbligare l'imprenditore mediamente esperto a prestare attenzione all'inesistenza sostanziale del contraente. Nel caso in cui l'Ufficio fornisca una prova dotata di queste caratteristiche, graverà sul contribuente l'onere di **dimostrare** il fatto contrario: l'onere della prova si sposterà dunque in capo al contribuente che dovrà a sua volta dimostrare la **propria buona fede**.

La valutazione ultima sulla solidità delle presunzioni utilizzate spetterà al giudice che, chiamato a giudicare sulla fondatezza di un eventuale avviso di accertamento, dovrà fare il punto bilanciando l'interesse collettivo alla tutela del gettito con quello individuale incentrato sulla certezza del diritto e quindi sulla tutela del legittimo affidamento e della buona fede.

(4) Cassazione, sezione tributaria, 12 maggio 2011, n. 10414.