

Dispensa

Master MySolution | **2016-2017**

Prima giornata

**Le novità fiscali estive
e i principali chiarimenti
dell' Agenzia delle Entrate**

Sommario

Programma della giornata	V
1. L'editoriale	1
2. Slides della giornata	5
3. Approfondimenti d'Autore	55
3.1 Quadro RW 2016: il ravvedimento operoso	57
3.2 L'IRAP per i professionisti e i lavoratori autonomi dopo le recenti pronunce della Cassazione	63
3.3 Le correzioni e le integrazioni della dichiarazione dei redditi	73
3.4 Il nuovo ravvedimento operoso dopo i chiarimenti della circolare 42/E/2016	83
3.5 Dichiarazione integrativa a favore soltanto entro l'anno successivo	89
3.6 Trasmissione telematica dei corrispettivi: novità dal 2017	93
3.7 Distributori automatici: dal 1° gennaio 2017 obbligo di trasmissione telematica	95
3.8 Fattura elettronica tra privati: al via la fase di test	99
3.9 Trasmissione telematica delle fatture: accertamento ridotto non per tutti	101
3.10 Il lease back secondo la recente giurisprudenza	103
3.11 I benefici del credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno	107
3.12 La semplificazione di GE.RI.CO. per il periodo di imposta 2016	113

Dettaglio del programma

- ▶ Quadro RW: il post voluntary e i ravvedimenti operosi (per omessa presentazione o per non completezza dei dati)
- ▶ IRAP: il quadro della situazione dopo gli interventi della Cassazione
- ▶ Unico 2016 e Iva 2016: violazioni formali e sostanziali – ravvedimento intermedio e lungo
- ▶ Dichiarazioni integrative e “pensiero” di Suprema Corte di Cassazione
- ▶ Opzione per la trasmissione telematica delle operazioni Iva
- ▶ Nuovi orientamenti in materia di lease back
- ▶ Il credito di imposta per il mezzogiorno alla luce della circolare n. 34/E/2016
- ▶ La semplificazione di GE.RI.CO
- ▶ Risposte ai quesiti

1. Editoriale

a cura di Mauro Nicola

1. L'editoriale

a cura di Mauro Nicola

Il rientro dalle vacanze è per colei, o colui, che svolge l'ingrato mestiere di "operatore tributario" non solo il momento di accumulo di stress post feriale, ma anche il momento in cui la depressione professionale acuisce i suoi tormentati effetti.

Infatti sulla scrivania di tutti Noi si sono accumulate le novità normative, di prassi, giurisprudenziali che a causa dell'impellenza delle scadenze dichiarative non hanno avuto la giusta osservazione ed approfondimento.

La prima giornata del Nostro Master si propone proprio di evidenziare le modifiche, anche quelle apparentemente meno significative, al fine di aiutare il Professionista ad individuarle, ma anche e soprattutto di fornire allo stesso le necessarie chiavi di lettura di quelle che dovranno essere le aree di intervento, a livello operativo, ove del caso, negli studi professionali.

Un particolare grado di attenzione sarà riservato alle situazioni aventi ad oggetto il Modello UNICO 2016 che dovesse necessitare di correzioni e ravvedimenti.

Proprio su questo tema i Nostri Esperti affronteranno i delicati temi del ravvedimento operoso di brevissimo, breve o medio periodo, così fortemente inciso e modificato dal D.Lgs. n. 158 del 2015, senza trascurare l'impianto sanzionatorio posto in capo all'intermediario telematico abilitato per eventuali sue... disattenzioni, tardività od omissioni.

Aspetto ulteriore di analisi, ma strettamente collegato con la scadenza dell'adempimento dichiarativo di UNICO 2016, è quello derivante dalla presentazione da parte del contribuente delle dichiarazioni integrative, e nella fattispecie, la dichiarazione integrativa di favore mirante all'evidenziazione di un maggior credito o di un minor debito di imposta. L'attenzione su questo tema che sarà posta dai Nostri Esperti in aula deriverà dal "nuovo" pensiero dei Giudici di Suprema Corte di Cassazione che in base ad un nuovo revirement hanno modificato, e sotto certi aspetti radicalmente, le convinzioni che normativamente avevamo maturato negli ultimi mesi. Integrativa di favore sì, integrativa di favore no, integrativa di favore solo a certe condizioni ... lo scopriremo solo vivendo le nostre giornate Master!

Sempre nel solco dei ravvedimenti è stato previsto un importante punto di osservazione, e discussione, delle conseguenze dell'erronea, o ancor peggio omessa, compilazione del Quadro RW di Unico 2016 in ambito monitoraggio tributario dei beni detenuti all'estero, in considerazione pure degli effetti ormai definitivi dell'adesione di moltissimi contribuenti italiani alla voluntary disclosure e forse alla vigilia, pure, di una riapertura dell'istituto premiale dell'emersione dei patrimoni detenuti oltre frontiera.

E come dimenticare poi l'annosa questione della debenza dell'imposta meno amata dai contribuenti italiani, soprattutto quando lavoratori autonomi, ossia l'IRAP.

Gli interventi dei Supremi Giudici a Sezioni Unite hanno provocato, e provocheranno, più di uno sconcerto nel mondo della soggettività passiva dell'imposta, con la necessità per il Professionista del tributario di essere un attento ricettore delle istanze provenienti dalla propria Clientela, ma anche di quelle derivanti dal nutrito gruppo di sentenze, e ordinanze, pronunciate dai Giudici di Piazza Cavour su questo tema.

Avremo modo di tratteggiare, anche, le importanti novità che interesseranno il mondo della fatturazione elettronica a far data dal gennaio del prossimo anno, con le conseguenze premiali che verranno godute dai soggetti che decideranno di aderire alle nuove metodologie operative.

Non verranno trascurate nemmeno le importanti derivazioni fiscali che alcune sentenze hanno comportato dopo aver analizzato il mondo del lease-back e gli aspetti contabili, fiscali e operativi illustrati dalla circolare n. 34/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate in ambito credito di imposta per il mezzogiorno.

I Nostri Esperti saranno inoltre a disposizione per rispondere ai quesiti posti da Voi partecipanti al nostro Master.

Vi aspetto in aula!

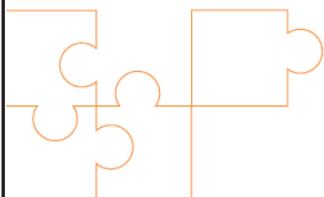
2. Slides della giornata

a cura dei relatori

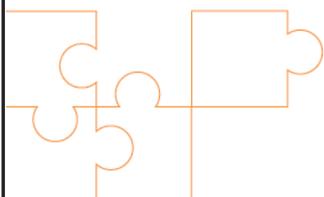
Master MySolution 2016/2017

I Giornata

**Le novità fiscali estive e i principali
chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate**



RAVVEDIMENTO QUADRO RW



SANZIONI PREVISTE

VIOLAZIONE	SANZIONE
Omessa dichiarazione nel quadro RW di redditi prodotti a seguito di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria	Dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati
Omessa dichiarazione nel quadro RW di redditi prodotti a seguito di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria detenuti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato	Dal 6 al 30 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati
Dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine contenente redditi da quadro RW	Euro 258

1° CASO – RAVVEDIMENTO CON DICHIARAZIONE TARDIVA O INTEGRATIVA PRESENTATA ENTRO 90 GIORNI

VIOLAZIONE	RAVVEDIMENTO
Omessa presentazione della dichiarazione senza imposte (Art. 1, comma 1, secondo periodo, D.Lgs. n. 471/1997)	Euro 25,00 (1/10 di euro 250)
Tardiva presentazione del quadro RW (Art. 5, comma 2, del D.L. n. 167/1990)	Euro 25,80 (1/10 di euro 258)

**II° CASO – RAVVEDIMENTO CON DICHIARAZIONE INTEGRATIVA
PRESENTATA OLTRE 90 GIORNI MA ENTRO IL TERMINE PER LA
PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE RELATIVA ALL'ANNO NEL
CORSO DEL QUALE È STATA COMMESSA LA VIOLAZIONE**

VIOLAZIONE	RAVVEDIMENTO
Omessa presentazione della dichiarazione senza imposte (Art. 1, comma 1, secondo periodo, D.Lgs. n. 471/1997)	Euro 32,00 (1/8 di euro 250)
Dichiarazione integrativa con quadro RW (Art. 13, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 472/1997)	1/8 degli importi non dichiarati ossia 0,38% o 0,75% (rispettivamente 1/8 del 3% o del 6% se le attività sono detenute in Paesi o territori a fiscalità privilegiata)

**III° CASO – RAVVEDIMENTO CON DICHIARAZIONE INTEGRATIVA
PRESENTATA ENTRO IL TERMINE PER LA PRESENTAZIONE DELLA
DICHIARAZIONE RELATIVA ALL'ANNO SUCCESSIVO NEL CORSO
DEL QUALE È STATA COMMESSA LA VIOLAZIONE**

VIOLAZIONE	RAVVEDIMENTO
Omessa presentazione della dichiarazione senza imposte (Art. 1, comma 1, secondo periodo, D.Lgs. n. 471/1997)	Euro 36,00 (1/7 di euro 250)
Dichiarazione integrativa con quadro RW (Art. 13, comma 1, lett. b-bis), D.Lgs. n. 472/1997)	1/7 degli importi non dichiarati ossia 0,43% o 0,86% (rispettivamente 1/7 del 3% o del 6% se le attività sono detenute in Paesi o territori a fiscalità privilegiata)

IV° CASO – RAVVEDIMENTO CON DICHIARAZIONE INTEGRATIVA PRESENTATA OLTRE IL TERMINE PER LA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE RELATIVA ALL'ANNO SUCCESSIVO NEL CORSO DEL QUALE È STATA COMMESSA LA VIOLAZIONE E SINO ALLA DECADENZA DEL POTERE DI ACCERTAMENTO DEGLI UFFICI

VIOLAZIONE	RAVVEDIMENTO
Omessa presentazione della dichiarazione senza imposte (Art. 1, comma 1, secondo periodo, D.Lgs. n. 471/1997)	Euro 42,00 (1/6 di euro 250)
Dichiarazione integrativa con quadro RW (Art. 13, comma 1, lett. b-ter), D.Lgs. n. 472/1997)	1/6 degli importi non dichiarati ossia 0,5% o 1% (rispettivamente 1/6 del 3% o del 6% se le attività sono detenute in Paesi o territori a fiscalità privilegiata)

V° CASO – RAVVEDIMENTO CON DICHIARAZIONE INTEGRATIVA PRESENTATA SUCCESSIVAMENTE ALLA CONSTATAZIONE DELLA VIOLAZIONE E SINO ALLA NOTIFICA DI ATTI DI LIQUIDAZIONE O DI ACCERTAMENTO

VIOLAZIONE	RAVVEDIMENTO
Omessa presentazione della dichiarazione senza imposte (Art. 1, comma 1, secondo periodo, D.Lgs. n. 471/1997)	Euro 50,00 (1/5 di euro 250)
Dichiarazione integrativa con quadro RW (Art. 13, comma 1, lett. b-quater), D.Lgs. n. 472/1997)	1/5 degli importi non dichiarati ossia 0,6% o 1,2% (rispettivamente 1/5 del 3% o del 6% se le attività sono detenute in Paesi o territori a fiscalità privilegiata)

L'IRAP PER I PROFESSIONISTI E I LAVORATORI AUTONOMI DOPO LE RECENTI PRONUNCE GIURISPRUDENZIALI DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE

PRESUPPOSTI IRAP

- 
- Presupposto IRAP per il contribuente
 - sia sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse
 - impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui

PRESUPPOSTI IRAP

Risoluzione 32/E/2002

IRAP

DOVUTA

PRESUPPOSTI IRAP

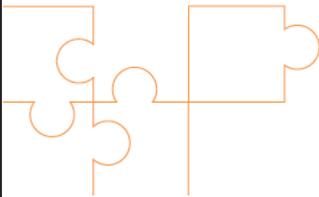
LEGGE DELEGA

IRAP

GIURISPRUDENZA CASSAZIONE

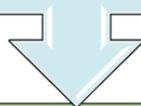
SENTENZA 10/5/2016 n. 9451

- con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione - previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 446, **il cui accertamento spetta al giudice di merito** ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente:
- a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
 - b) **impieghi beni strumentali eccedenti**, secondo l'id quod plerumque accidit **il minimo indispensabile** per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, **OPPURE SI AVVALGA IN MODO NON OCCASIONALE DI LAVORO ALTRUI CHE SUPERI LA SOGLIA DELL'IMPIEGO DI UN COLLABORATORE CHE ESPLICHİ MANSIONI DI SEGRETERIA OVVERO MERAMENTE ESECUTIVE**.

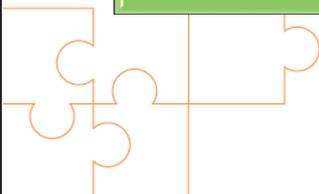


SENTENZA 9451

CASSAZIONE 9451



La sentenza supera l'interpretazione più restrittiva sull'utilizzo non occasionale di lavoro altrui, "spezzando" l'automatismo tra presenza di un dipendente/collaboratore, attività autonomamente organizzata e assoggettabilità all'IRAP del professionista.



SENTENZA 9451

ANCHE PER IL FATTORE LAVORO, ESISTE UN MINIMO INDISPENSABILE CHE NON FA SCATTARE L'IMPOSIZIONE, OVVERO QUESTO MINIMO È RINVENIBILE NELL'IMPIEGO DI UN COLLABORATORE CON MANSIONI MERAMENTE ESECUTIVE

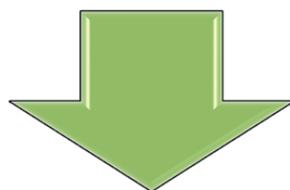


MOLTEPLICITÀ DI RAPPORTI DI LAVORO PARZIALI.



NO AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

SENTENZA 9451



9451

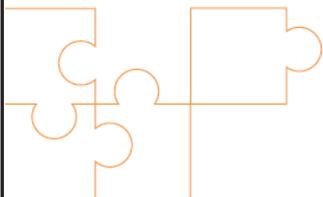


**MANSIONI
MERAMENTE
ESECUTIVE**

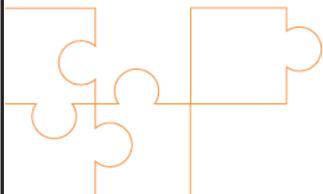
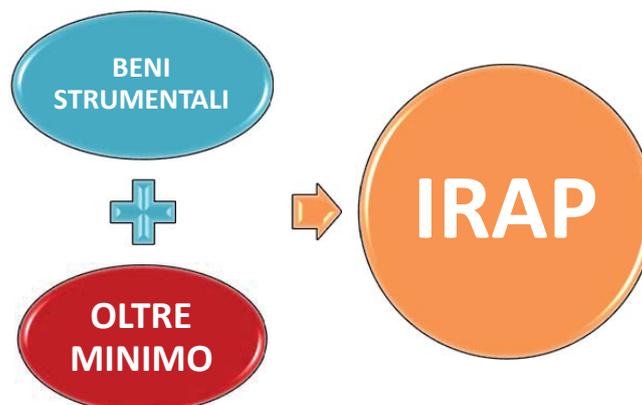


SENTENZA 9451

- ❑ Le mansioni non possono essere “professionali” bensì “meramente esecutive”.
- ❑ Non potranno, ad esempio, avvalersi dell’esclusione i contribuenti che si avvalgono dell’opera di un professionista più giovane o, comunque, di un collaboratore che viene direttamente coinvolto nell’esecuzione delle specifiche prestazioni rese ai clienti, quali ad esempio il dipendente impiegato nella tenuta delle contabilità gestite dal dottore commercialista.
- ❑ Le attività svolte dovranno, invece, essere meramente «generiche», quali quelle di segreteria, infermieristiche o di pulizia dei locali.



SENTENZA 9451



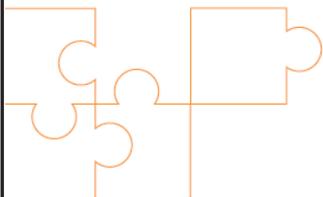
SENTENZA 13/4/2016 n. 7291



• Medici di base

• Medicina di gruppo

• NO IRAP



IRAP E MEDICI INTRAMOENIA

COMMA 125 DELLA LEGGE DI STABILITÀ 2016



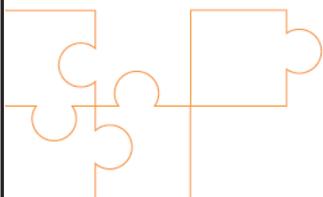
Non sussiste autonoma organizzazione ai fini dell'imposta nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione all'interno di tali strutture, laddove gli stessi percepiscano per l'attività svolta presso le medesime strutture più del 75 per cento del proprio reddito complessivo. Sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività svolta. L'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio sanitario nazionale.



IRAP E MEDICI INTRAMOENIA

COMMA 125 DELLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

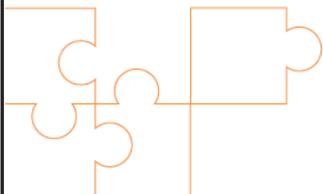
La norma ha la finalità, in sostanza, di escludere dall'IRAP i redditi professionali derivanti dall'attività medica svolta avvalendosi di un'autonoma organizzazione qualora gli stessi risultino marginali rispetto a quelli conseguiti per l'attività svolta all'interno di una struttura ospedaliera, e quindi avvalendosi di un'organizzazione riferibile ad altrui responsabilità ed interesse.



IRAP E IMPRESE FAMILIARI

SENTENZA 30/8/2016 n. 17429

NON è assoggettabile ad I.R.A.P. l'impresa familiare che si avvale di un collaboratore le cui mansioni sono puramente esecutive



IRAP E IMPRESE FAMILIARI

SENTENZA 17429

↓
IMPRESE FAMILIARI

↓
NO IRAP SE...

IRAP E IMPRESE FAMILIARI

COLLABORATORE

←
MANSIONI
MERAMENTE
ESECUTIVE

IRAP E IMPRESE FAMILIARI

SENTENZA 17429

figure di confine individuate nel corso degli anni dalla giurisprudenza di questa Corte”: in altri termini, ai contribuenti che esercitano in forma individuale l’attività d’impresa in qualità di agenti, rappresentanti, promotori finanziari, artigiani, piccoli commercianti, coltivatori diretti del fondo ed in genere di piccoli imprenditori che esercitano l’attività prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia

IRAP E IMPRESE FAMILIARI

A QUESTO PUNTO PER VINCERE PERÒ OGNI QUALSIASI CONTESTAZIONE FUTURA DA PARTE DELL’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA SARÁ DI FONDAMENTALE IMPORTANZA EVIDENZIARE E PUNTUALIZZARE LE MANSIONI CHE DOVRANNO ESSERE SVOLTE DAL COLLABORATORE IN SEDE DI ATTO COSTITUTIVO DELL’IMPRESA FAMILIARE.

IRAP E STUDI ASSOCIATI



LE CONSEGUENZE

- 1** • **COMPORTAMENTO UNICO 2016**
- 2** • **PROPOSIZIONE ISTANZE RIMBORSO**
- 3** • **POTENZIALE CONTENZIOSO**
- 4** • **EFFETTI CONTENZIOSO IN ESSERE**

DICHIARAZIONI INTEGRATIVE E RAVVEDIMENTO

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE

Articolo 2, comma 8-bis,
D.P.R. n. 322/1998

Presentazione della
dichiarazione integrativa
entro il termine di
presentazione della
dichiarazione relativa al
periodo d'imposta
successivo

Articolo 2, commi 8 e 8-bis,
D.P.R. n. 322/1998

Presentazione della
dichiarazione integrativa nei
termini di cui ai citati commi
per correggere errori e/o
omissioni che non incidono
sulla base imponibile

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A SFAVORE

Articolo 2, comma 8,
D.P.R. n. 322/1998

Presentazione della dichiarazione
integrativa entro il 31 del quarto
(quinto) anno successivo a
quello in cui è stata presentata
la dichiarazione

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

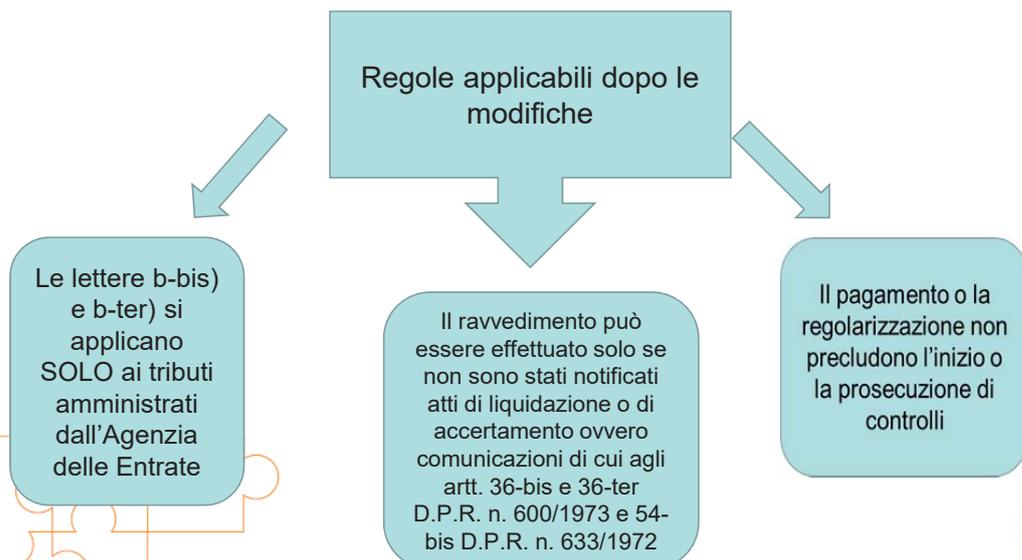
Articolo 2, comma 8-ter,
D.P.R. n. 322/1998

Presentazione della dichiarazione
integrativa entro 120 giorni dal
termine ordinario per modificare
l'originaria richiesta di
rimborso

RAVVEDIMENTO

NORMA	AMBITO TEMPORALE	SANZIONI RIDOTTE	APPLICAZIONE
lett. a)	Entro 14 giorni dalla violazione	1/10 del minimo + 1/15 per gg ritardo	Tutti i tributi ma solo per versamenti
lett. a)	Da 15 a 30 giorni dalla violazione	1/10 del minimo	Tutti i tributi ma solo per versamenti
lett. a-bis)	Entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione o entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore	1/9 del minimo	Tutti i tributi
lett. b)	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione o entro un anno dall'omissione o dall'errore	1/8 del minimo	Tutti i tributi
lett. b-bis)	Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo di commissione della violazione o entro due anni dall'omissione o dall'errore	1/7 del minimo	Solo tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate
lett. b-ter)	Oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello di commissione della violazione ovvero oltre due anni dall'omissione o dall'errore	1/6 del minimo	Solo tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate
lett. b-quater)	Se la sanatoria avviene dopo la constatazione delle violazioni nel PVC	1/5 del minimo	Solo tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate escluse le violazioni su scontrini fiscali
lett. c)	Entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione ovvero entro 30 giorni per le dichiarazioni IVA periodiche	1/10 del minimo	Tutti i tributi solo per violazione di omessa dichiarazione

REGOLE APPLICABILI



RAVVEDIMENTO TARDIVI VERSAMENTI

VIOLAZIONE	SANZIONE
Somme dovute a titolo di acconto e saldo della dichiarazione dei redditi	Sanzione del 15% ridotta allo 0,1% giornaliero se il pagamento avviene entro 15 giorni successivi alla scadenza
Somme dovute a titolo di acconto e saldo della dichiarazione dei redditi	Sanzione del 15% ridotta all'1,5% se il pagamento avviene tra il 15° e 30° giorno successivo alla scadenza
Somme dovute a titolo di acconto e saldo della dichiarazione dei redditi	Sanzione del 15% ridotta all'1,67% se il pagamento avviene entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore ovvero entro 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione

RAVVEDIMENTO TARDIVI VERSAMENTI

VIOLAZIONE	SANZIONE
Somme dovute a titolo di acconto e saldo della dichiarazione dei redditi	Sanzione del 3,75% per ritardo oltre i 90 giorni
Somme dovute a titolo di acconto e saldo della dichiarazione dei redditi	Sanzione del 4,29% dell'importo non versato se effettuato entro il termine di presentazione dell'anno successivo
Somme dovute a titolo di acconto e saldo della dichiarazione dei redditi	Sanzione del 5% dell'importo non versato se effettuato oltre il termine di presentazione dell'anno successivo. Sanzione del 6% se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione

RAVVEDIMENTO PARZIALE

Il contribuente può eseguire il versamento delle imposte, sanzioni e interessi in modo frazionato

Purché il versamento sia eseguito entro i termini di legge (Ris. 67/E del 23.06.2011)

I CHIARIMENTI DELLA CIRCOLARE 12 OTTOBRE 2016 N. 42/E

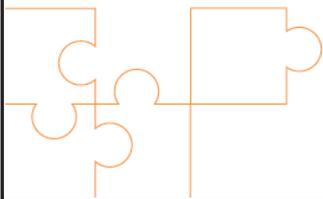
CORREZIONE ENTRO NOVANTA GIORNI DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE

Adempimenti dei contribuenti

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA		DICHIARAZIONE TARDIVA
Presentare la dichiarazione corretta entro novanta giorni dalla scadenza del termine (29 dicembre per i solari)		Presentare la dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine (29 dicembre per i solari)
Versare le relative sanzioni		Versare le relative sanzioni
<p>Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <ul style="list-style-type: none"> • euro 250 (art. 8, comma 1*), ridotta ad 1/9, ai sensi della lettera a-bis) = euro 27,78 <li style="text-align: center;">+ • sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento. <p>* Salvo che ricorra una diversa e più specifica irregolarità dichiarativa disciplinata dall'art. 8.</p>	<p>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <ul style="list-style-type: none"> • sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento. 	<ul style="list-style-type: none"> • euro 250* (articolo 1, comma 1), ridotta a 1/10, ai sensi della lettera c) = euro 25 <li style="text-align: center;">+ • sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.

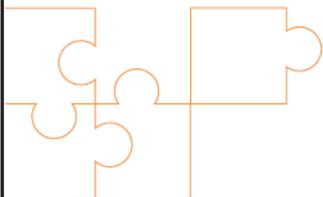
DICHIARAZIONE INTEGRATIVA		DICHIARAZIONE OMESSA
Presentare la dichiarazione corretta		
Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento		
Versare le relative sanzioni		
<p>Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <ul style="list-style-type: none"> • sanzione pari al novanta per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento <p>Oppure</p> <p>Se non sono dovute imposte o non ricorre infedeltà della dichiarazione ma irregolarità della stessa, applicazione della sanzione prevista dall'art. 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</p>	<p>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <ul style="list-style-type: none"> • sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento. 	<p>Il ravvedimento della dichiarazione omessa dopo novanta giorni non è possibile.</p>

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE SOLTANTO ENTRO L'ANNO SUCCESSIVO



ARTICOLO 2 D.P.R. 322/98

- ❑ In caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 se diretta ad evitare un danno della P.A. (art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998)
- ❑ ai sensi del successivo comma 8 bis, per emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante
- ❑ fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento e, in ogni caso, sempre opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria



I TERMINI DEL PROBLEMA

1. se il contribuente, in caso di imposta sui redditi, abbia la facoltà di rettificare la dichiarazione, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito o minor credito d'imposta, solo entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo oppure

2. se, al contrario, quest'ultimo termine sia previsto solo ai fini della compensazione, per cui la rettifica sia possibile anche a mezzo di dichiarazione da presentare entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione e, in ogni caso, tanto in sede rimborso, nel rispetto dei relativi termini di decadenza e/o di prescrizione, quanto in sede di processuale, e cioè per opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato, ovvero

3. se il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, e dall'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

SENTENZA CASSAZIONE 30/6/2016 n. 13378

CASSAZIONE SU N. 13378



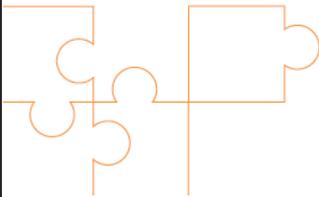
DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE



ENTRO DICHIARAZIONE SUCCESSIVA

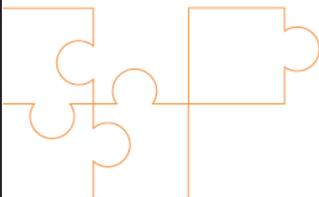
SENTENZA CASSAZIONE 13378

- ❑ Con la pronuncia, la Cassazione ha quindi esplicitamente affermato che il **comma 8-bis dell'articolo 2 del D.P.R. 322/1998** (la disposizione, cioè, che consente la dichiarazione integrativa a favore con compensazione dell'eventuale credito con modello F24) non rappresenta un di cui del precedente comma 8 (norma che, sempre secondo la sentenza, sarebbe esclusivamente dedicata alla dichiarazione integrativa a sfavore), ma una norma del tutto **autonoma e specifica**.
- ❑ Ciò significa che **NON ESISTONO DUE BINARI TEMPORALI** per la dichiarazione integrativa, uno breve (con possibilità di compensazione del credito) ed uno lungo (entro il termine di decadenza dell'accertamento) senza tale possibilità.



SENTENZA CASSAZIONE 13378

- ❑ I giudici di Suprema Corte escludono che il limite decadenziale, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa, e dall'istanza di rimborso, si applichi anche alla possibilità per il contribuente di opporsi, in sede di contenzioso, alla maggiore pretesa tributaria.
- ❑ Ne consegue che il contribuente potrà sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione incidente sull'obbligazione tributaria.



SENTENZA CASSAZIONE 27/7/2016 n. 15530

CASSAZIONE SU N. 15530



ISTANZA RIMBORSO IRAP



ENTRO 48 MESI

SENTENZA CASSAZIONE 13378

- ❑ Il termine di quarantotto mesi dal versamento per la proposizione dell'istanza di rimborso, previsto a pena di decadenza dall'articolo 38 del Dpr 602/1973, non subisce deroghe in relazione all'imposta regionale sulle attività produttive per effetto della sentenza della Corte costituzionale 156/2001, che ha ritenuto in parte inammissibili e in parte infondate numerose questioni di legittimità costituzionale proposte con riferimento all'Irap, seppur in presenza di un importante *revirement* della giurisprudenza sulla debenza del tributo da parte di alcuni contribuenti.

SENTENZA CASSAZIONE 15530

CASSAZIONE SU N. 15530



ISTANZA RIMBORSO IRAP



ENTRO 48 MESI

SENTENZE A CONFRONTO

CASSAZIONE
15530

CASSAZIONE
9451

CONSEGUENZE

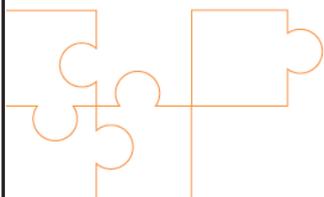
Cassazione 9451



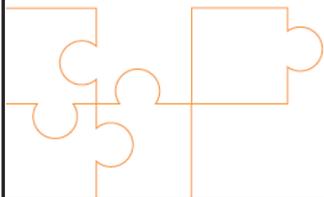
Cassazione 15530



Istanza entro 48 mesi



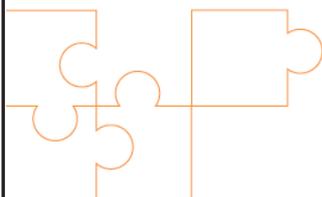
INVIO TELEMATICO OPERAZIONI IVA 2017 COS'È E COME FUNZIONA?



FONTI NORMATIVE

DECRETO LEGISLATIVO 127/2015

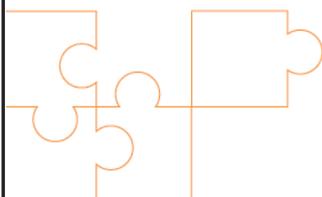
I soggetti passivi IVA possono optare per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni, effettuata anche mediante il Sistema di Interscambio gestito dall'Agenzia delle entrate.



FONTI NORMATIVE

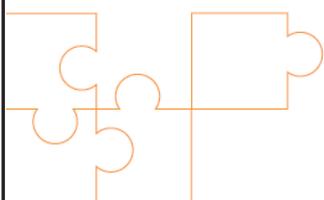
**DECRETO MEF DEL 4 AGOSTO
2016**

recante disposizioni attuative del Dlgs 127/2015 in materia di trasmissione telematica delle operazioni IVA.



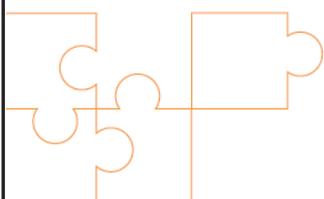
OBIETTIVI DEL PROVVEDIMENTO

- ❑ L'Agenzia delle entrate, a partire dal 1° gennaio 2017 potrà utilizzare i dati - rilevanti ai fini IVA - relativi alle fatture emesse e ricevute, ottenuti anche tramite il Sistema di Interscambio, per effettuare controlli a distanza incrociati con i dati contenuti in altre banche dati conservate dalla stessa Agenzia o da altre amministrazioni pubbliche, al fine di favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili.
- ❑ Gli esiti di tali controlli verranno comunicati ai contribuenti interessati per via telematica e messi a disposizione della Guardia di Finanza per un miglior coordinamento nei controlli.



Chi può fruire dal 2017 dell'invio telematico delle operazioni IVA?

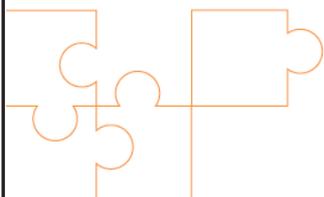
- ❑ i *soggetti che effettuano e ricevono tutti i loro pagamenti attraverso strumenti tracciabili* quali: bonifico bancario o postale, carta di debito o carta di credito, assegno bancario, circolare o postale recante la clausola non trasferibile.
- ❑ Sono ammessi all'opzione, anche i *soggetti che effettuano e ricevono i pagamenti in contanti* per un importo massimo di 30 euro.



Chi può fruire dal 2017 dell'invio telematico delle operazioni IVA?

L'Agenzia delle Entrate ha realizzato un programma di assistenza per:

1. esercenti arti e professioni;
2. imprese ammesse nel regime semplificato;
3. imprese che, limitatamente all'anno di inizio dell'attività e ai 2 anni successivi, superano i limiti di ricavi indicati dall'articolo 18 del Dpr 600/1973.



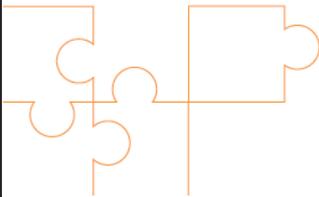
Invio telematico delle fatture Agenzia delle Entrate: quali vantaggi?



Ulteriori vantaggi

I soggetti esercenti arti e professioni, imprese in contabilità semplificata ed imprese in contabilità ordinaria relativamente all'anno di inizio della propria attività e ai due successivi sono ammessi al programma di assistenza secondo cui sono messi a disposizione, in via telematica, gli elementi informativi necessari per le liquidazioni periodiche e per la dichiarazione annuale dell'IVA e vengono meno:

- a. l'obbligo di registrazione sui registri IVA (di cui agli articoli 23 e 25 del DPR 633/1972)
- b. l'obbligo di apposizione del visto di conformità o la sottoscrizione alternativa e la garanzia previsti dall'articolo 38-bis del DPR 633/1972



Condizioni riduzione dei termini di decadenza

se i soggetti passivi effettuano e ricevono tutti i loro pagamenti mediante bonifico bancario o postale, carta di debito o carta di credito, ovvero assegno bancario, circolare o postale recante la clausola di non trasferibilità

l'utilizzo del contante non supera per ogni operazione il limite di 30 euro

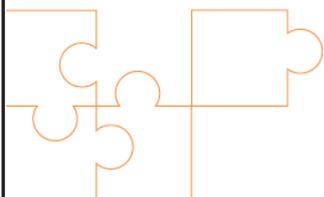
esclusivamente in relazione ai redditi d'impresa o di lavoro autonomo dichiarati dai soggetti passivi

se i contribuenti comunicano, con riguardo a ciascun periodo d'imposta, l'esistenza dei presupposti per la riduzione dei termini di decadenza nella relativa dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi.

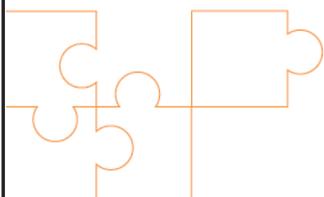


Quanto dura l'opzione per l'invio telematico delle operazioni IVA?

- Inizia dall'anno solare in cui è esercitata la scelta e dura per i 4 anni successivi e, se non revocata, si prolunga ogni 5 anni.
- Per cui se ad esempio, un professionista accetta l'opzione nel 2017, questa dura fino al 31 dicembre 2021, e se non provvede alla sua revoca, si rinnova di 5 anni in 5 anni.

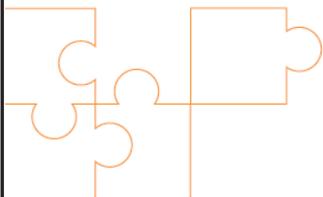


CORRISPETTIVI ELETTRONICI 2017



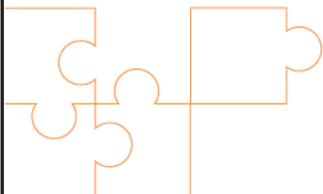
Corrispettivi elettronici 2017 cosa sono?

- ❑ **Corrispettivi elettronici 2017**, è la nuova procedura telematica che, a partire **dal 1° gennaio 2017**, consente a commercianti al minuto, ristoranti, alberghi, artigiani di inviare online gli incassi giornalieri all'Amministrazione finanziaria.
- ❑ I **corrispettivi elettronici 2017 distributori automatici**, saranno obbligatori.



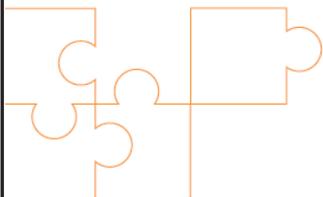
Corrispettivi elettronici 2017 cosa sono?

- È la nuova procedura telematica Agenzia delle Entrate che consente ai **commercianti al minuto, ristoranti, alberghi** e tutti coloro che lavorano con i clienti finali, di poter dire addio agli scontrini e ricevute fiscali, inviando i dati degli incassi giornalieri, tramite il nuovo software gratuito Agenzia delle Entrate: **fattura elettronica e corrispettivi elettronici** che funziona tramite il SID, Sistema di Interscambio già utilizzato per la generazione, trasmissione e conservazione delle fatture Pubblica Amministrazione.



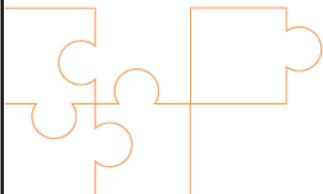
Corrispettivi elettronici 2017 cosa sono?

- È la possibilità per i soggetti che effettuano le operazioni esonerate dall'obbligo di rilascio della fattura ai sensi dell'art. 22 del dpr 633/72, ovvero, commercianti al dettaglio, artigiani, alberghi e ristoranti ecc., di optare, a partire dal 1° gennaio 2017, per la memorizzazione elettronica e trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate **dei dati dei corrispettivi giornalieri delle vendite di beni e delle prestazioni di servizi rilevanti ai fini Iva**, trasformando così i vecchi scontrini e ricevute, nel cd. scontrino digitale telematico.



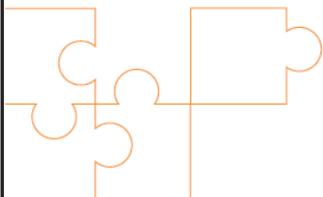
Corrispettivi 2017 quali vantaggi?

- I **vantaggi per i commercianti al minuto, artigiani, ristoranti, alberghi** che optano, a partire dal 1° gennaio 2017, per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica degli incassi giornalieri, tramite registratori di cassa telematici 2017, sono:



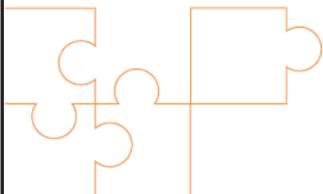
Corrispettivi 2017 quali vantaggi?

- Esonero dall'obbligo di registrare i corrispettivi giornalieri ai sensi dell'art. 24 del dpr 633/72, in quanto i relativi dati saranno memorizzati immutabilmente e messi a disposizione dell'Agenzia delle entrate in tempo reale o quasi (i termini della trasmissione saranno comunque stabiliti dall'Agenzia con i provvedimenti attuativi).



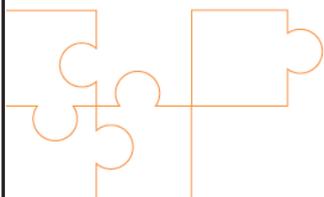
Corrispettivi 2017 quali vantaggi?

- Cessazione dell'obbligo della certificazione fiscale, ossia dell'obbligo di emettere scontrini e ricevute con valenza fiscale, come già avviene per le imprese della grande distribuzione organizzata. Fermo restando, l'obbligo di emettere la fattura se questa viene richiesta dal cliente.



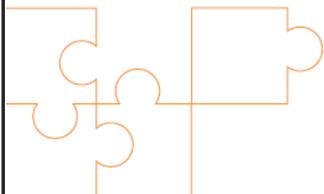
Corrispettivi 2017: l'opzione

- ❑ **L'opzione corrispettivi elettronici**, attualmente prevista solo per la grande distribuzione, dal 1° gennaio 2017 diventerà facoltativa per i **commercianti al dettaglio, artigiani, ristoranti, albergatori** mentre sarà **obbligatoria per i distributori automatici**.
- ❑ La *scelta dell'opzione*, dovrà essere presentata all'Agenzia delle Entrate, tramite apposita domanda, ed avrà effetto per 5 anni, e, se non revocata, si rinnoverà automaticamente di quinquennio in quinquennio.



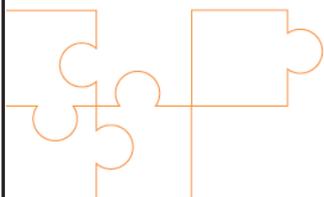
Corrispettivi 2017: l'opzione

- Si ricorda che, per i corrispettivi elettronici, al momento, non sono previsti incentivi fiscali per l'acquisto degli apparecchi idonei alla memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi ma l'Agenzia delle Entrate, ha messo a disposizione il nuovo software gratuito corrispettivi elettronici.



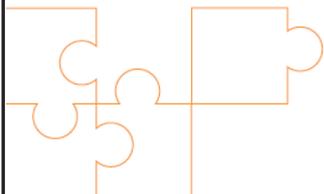
Obbligo corrispettivi elettronici 2017 Distributori automatici

- La memorizzazione e trasmissione elettronica dei corrispettivi, a partire dal 1° gennaio 2017, **è invece obbligatoria** per le imprese che effettuano cessioni di beni tramite distributori automatici, finora esclusi dagli obblighi di certificazione fiscale e di emissione della fattura.

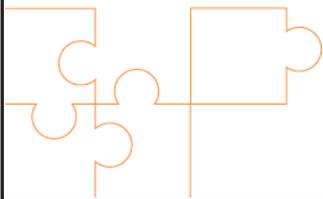


Obbligo corrispettivi elettronici 2017 Distributori automatici: sanzioni

Sia per i soggetti che dal 2017, optano per i corrispettivi elettronici e sia per quelli obbligati al suo uso, distributori automatici, in caso di mancata o infedele memorizzazione dei corrispettivi, o di mancata o infedele trasmissione, si applicano le sanzioni, per le violazioni in materia di rilascio di scontrini e ricevute fiscali e di installazione degli apparecchi misuratori fiscali.



LEASE BACK

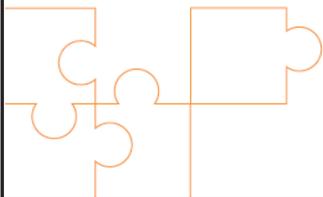


LEASE BACK

Si tratta della cessione di un bene e della sua contemporanea retrolocazione.

La plusvalenza che deriva dalla cessione del bene è imputata a conto economico in base al principio di competenza e differita sulla durata del contratto di leasing.

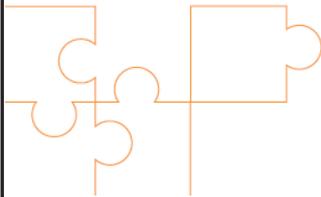
Fiscalmente la plusvalenza è tassabile secondo le regole dell'articolo 86 del Tuir.



ESEMPIO DI LEASE BACK

Costo del bene € 12.000 con fondo ammortamento pari a € 10.000. Bene ceduto a € 10.000 con valore netto contabile di € 2.000 e plusvalenza di € 8.000. Durata del contratto 10 anni. La plusvalenza sarà ripartita in quote pari a € 800 interessando la voce A5 del conto economico utilizzando la voce risconti passivi. Si avrà:

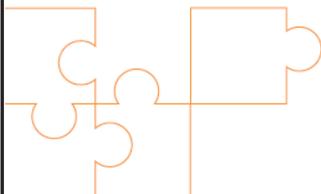
1)	Fondo amm.to bene	a	Bene	10.000	
2)	Banca c/c n...	a	Diversi	12.200	
		a	Bene	2.000	
		a	Plusvalenza	8.000	
		a	IVA a debito	2.200	



SEGUE ESEMPIO

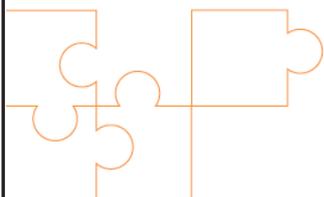
A fine esercizio si procederà a redigere la seguente scrittura:

Plusvalenza a Risconti passivi 7.200



MINUSVALENZA DA LEASE BACK

La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 38/E del 23 giugno 2010 ha chiarito che <<nell'ipotesi in cui dall'operazione di lease back emerge una minusvalenza a valore di mercato, nei limiti di quanto imputato a conto economico nell'esercizio di competenza, si ritiene che la stessa sia deducibile nell'esercizio medesimo ai sensi del combinato disposto degli articoli 101 e 109, comma 2, lettera a) del Tuir>>



ESEMPIO MINUSVALENZA DA LEASE BACK

Costo del macchinario	120.000
Fondo ammortamento	20.000
Residuo contabile	100.000
Vendita	90.000
Iva 22% su 90.000	19.800
Minusvalenza	10.000

La minusvalenza è determinata come differenza tra residuo contabile (100.000) e vendita del macchinario (90.000).



SEGUE ESEMPIO DI MINUSVALENZA

Storno del fondo:

F. A. Macchinario a Macchinario 20.000

Rilevazione della minusvalenza:

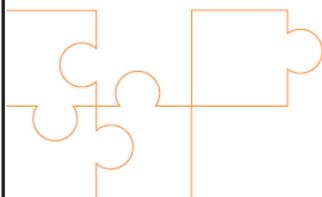
Diversi a Diversi 119.800

Banca c/c n... 109.800

Minusvalenza 10.000

a Macchinario 100.000

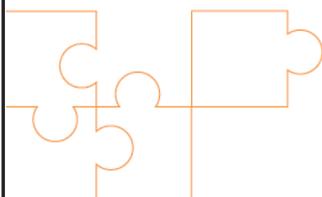
a Iva a debito 19.800



COSA DICE LA CASSAZIONE

I giudici hanno dettato il principio secondo il quale il criterio civilistico di imputazione della plusvalenza a conto economico «è l'unico espressamente previsto e non v'è ragione alcuna per disattenderlo».

Pertanto la plusvalenza si ripartisce in base alla durata del contratto (Cass. sent. n. 35294 del 23 agosto 2016)

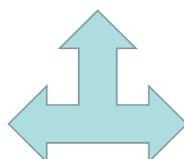


CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI NEL MEZZOGIORNO

INVESTIMENTI NEL MEZZOGIORNO

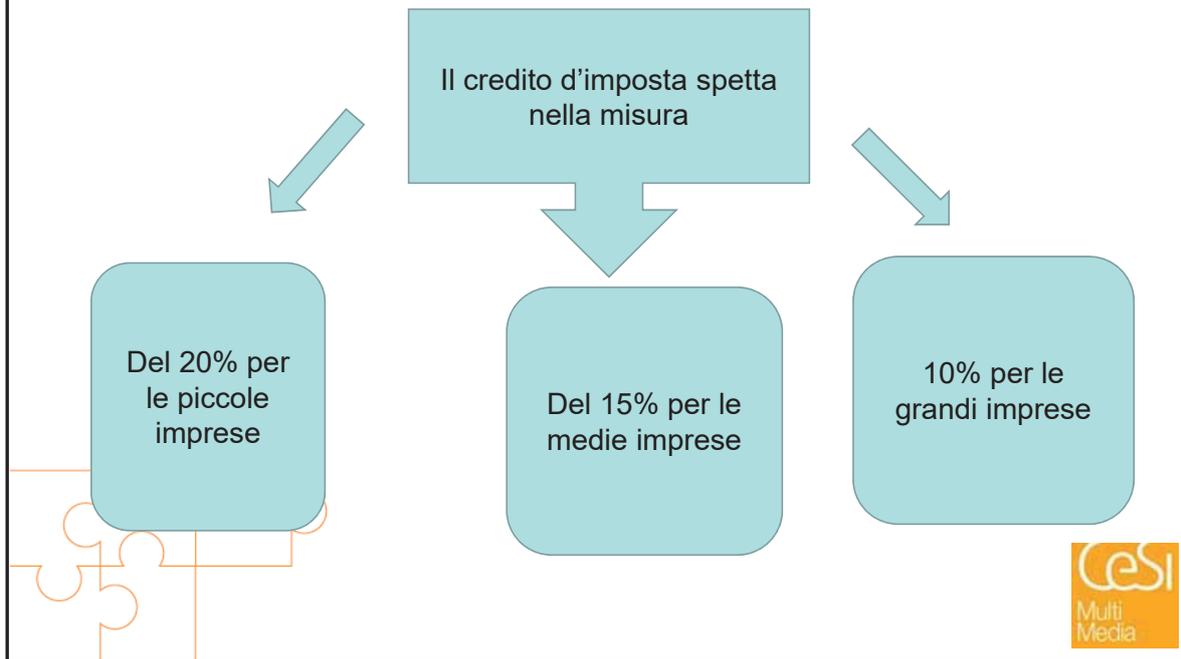
Alle imprese che acquisiscono beni strumentali nuovi nel periodo 1.1.2016 fino al 31.12.2019 spetta un credito d'imposta

Le regioni interessate sono Campania, Puglia, Basilicata, Calabria e Sicilia nonché le zone assistite delle regioni Molise, Sardegna e Abruzzo

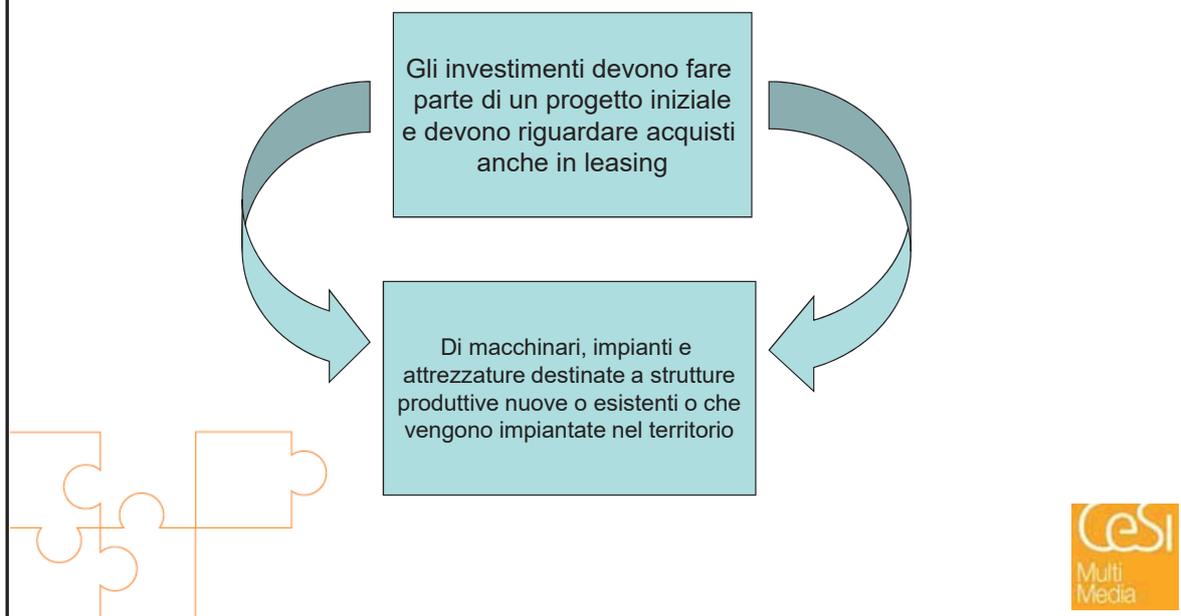


Il credito d'imposta spetta anche alle imprese attive nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli e nel settore della trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli, pesca e acquacoltura

SEGUE: INVESTIMENTI



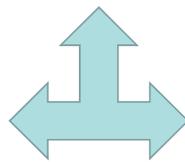
SEGUE: INVESTIMENTI



SEGUE: INVESTIMENTI

L'agevolazione non spetta ai soggetti che operano

Nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione e distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche e nei settori creditizio e assicurativo



Alle imprese in difficoltà

SEGUE: INVESTIMENTI

Il bonus è commisurato al costo dei beni

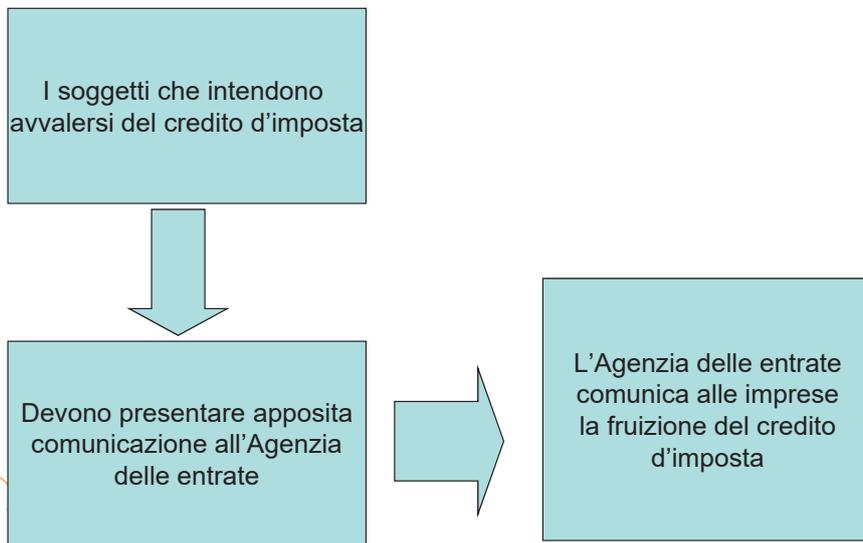
Per ciascun progetto di investimento nel limite di
€ 1,5 ml per PI
€ 5 ml per MI
€ 15 ml per GI

Dedotti gli ammortamenti del periodo relativi alle medesime categorie di beni d'investimento

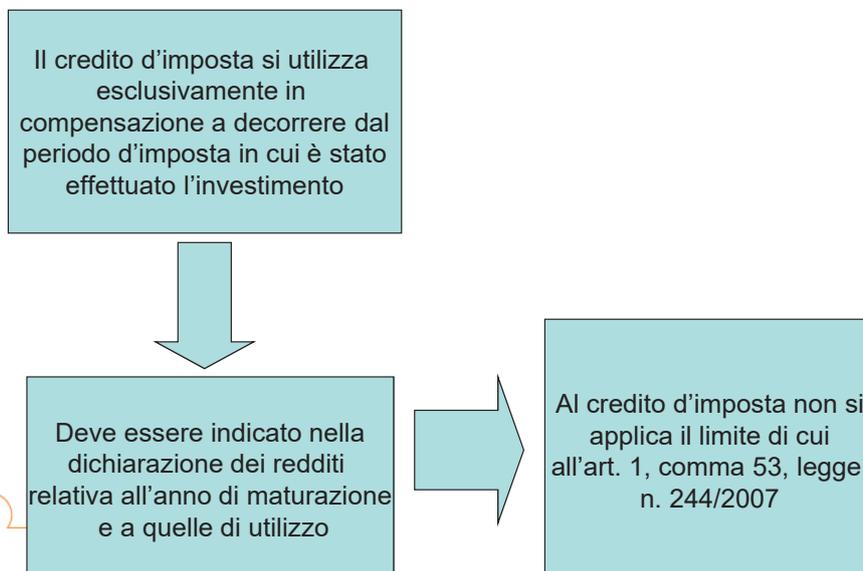
Esclusi gli ammortamenti dei beni oggetto dell'investimento agevolato

Per gli investimenti acquisiti in leasing si assume il costo del concedente

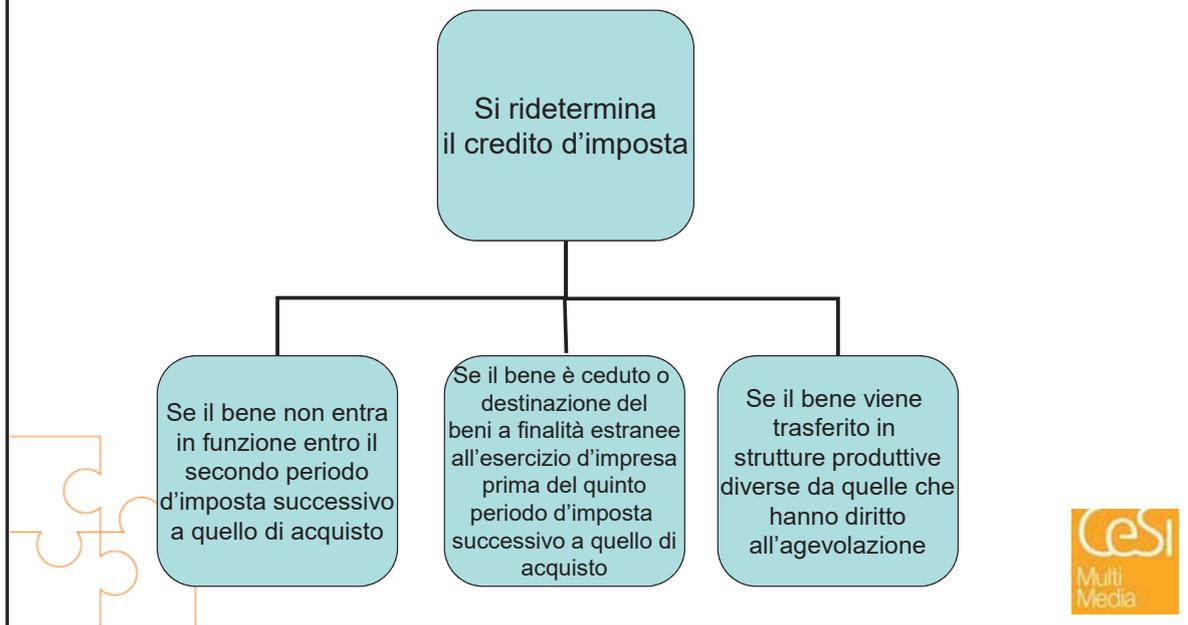
SEGUE: INVESTIMENTI



SEGUE: INVESTIMENTI



SEGUE: INVESTIMENTI



SEGUE: INVESTIMENTI



SEGUE: INVESTIMENTI

Se si utilizza il credito
d'imposta indebitamente

Deve essere rideterminato e
versato entro il termine
stabilito per il versamento a
saldo dell'imposta sui redditi
dell'anno in cui si verificano le
ipotesi di salvaguardia

SEGUE: INVESTIMENTI

L'agenzia delle entrate
effettua i controlli

Provvede al recupero del
credito indebitamente
utilizzato con sanzioni e
interessi

ESEMPIO

MODALITÀ DI CALCOLO	
DESCRIZIONE	IMPORTO
Impianti nuovi	100.000,00
Macchinari nuovi	0
Attrezzature nuove	30.000,00
INVESTIMENTO LORDO	130.000,00
Ammortamento 2016 impianti già esistenti nella struttura	12.000,00
Ammortamento 2016 attrezzature già esistenti nella struttura	8.000,00
TOTALE AMMORTAMENTI	20.000,00
INVESTIMENTO NETTO SU CUI SI APPLICANO LE PERCENTUALI DEL 20% O 15% O 10%	110.000,00

3. Approfondimenti d'Autore

3. Quadro RW 2016: il ravvedimento operoso

di Francesco Barone

► 3.1.1 Premessa

Una volta scaduto il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, i contribuenti si interrogano se è possibile sanare qualche violazione, dovuta, spesso, a pura dimenticanza o mancata conoscenza della norma. È il caso di coloro i quali si sono avvalsi della *voluntary disclosure*, ovvero di soggetti che hanno **omesso di dichiarare o indicare, nel quadro RW del modello Unico 2016, redditi rientranti nell'obbligo del monitoraggio.**

Appare doveroso, dunque, ricapitolare gli obblighi dei contribuenti interessati alla compilazione del menzionato quadro, senza “trascurare” la possibilità di sanare le violazioni attraverso l'istituto del ravvedimento operoso.

► 3.1.2 Soggetti interessati

In prima battuta, va evidenziato che il quadro RW deve essere compilato, ai fini del **monitoraggio fiscale** di cui al D.L. n. 167/1990, dalle **persone fisiche**, dalle **società semplici** e dagli **enti non commerciali residenti in Italia, che detengono investimenti all'estero e attività** di natura finanziaria a titolo di proprietà o di altro diritto reale, indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione e, in ogni caso, ai fini dell'imposta sul valore degli immobili (IVIE) e dell'imposta sul valore dei prodotti finanziari dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero (IVAFE).

Tali soggetti devono indicare la **consistenza degli investimenti e delle attività** detenute all'estero nel periodo d'imposta, tenendo presente che questo obbligo sussiste anche se il contribuente nel corso del periodo d'imposta ha totalmente disinvestito.

L'obbligo di presentazione del quadro RW, rimane fermo **anche per coloro che sono “vincolati” alla tenuta della contabilità**, sempre che siano fiscalmente residenti in Italia.

Va evidenziato che, se i prodotti finanziari o patrimoniali sono in comunione o cointestati, l'obbligo di compilazione del quadro in esame rimane a carico di **ciascun soggetto intestatario** con riferimento **all'intero valore** delle attività e con l'indicazione della **percentuale di possesso**.

Attenzione

Anche nell'ipotesi in cui sul bene sussistano **più diritti reali** come, per esempio, nuda proprietà e diritto di usufrutto, entrambi i soggetti titolari dei diritti hanno l'obbligo di redazione del quadro RW.

Sono, altresì, tenuti agli obblighi di monitoraggio i **soggetti che hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione**, così come detto obbligo sussiste per coloro che hanno **la delega al prelievo sul conto corrente estero**, salvo che non si tratti di delega ad operare per conto dell'intestatario, come nel caso di amministratori di società. Inoltre, l'obbligo di compilazione del quadro in esame, rimane fermo nel caso in cui le **attività siano possedute** dal contribuente per il tramite di interposta persona (ad esempio, *trust*).

Come precisano le istruzioni ai modelli relativi alla dichiarazione dei redditi, l'obbligo del monitoraggio riguarda anche il caso in cui le attività e gli investimenti esteri, pur essendo formalmente intestati a società o enti diversi dalle società, siano riconducibili a persone fisiche in qualità di **titolari effettivi** delle attività secondo le disposizioni attinenti la normativa antiriciclaggio (art. 1, comma 2, lett. u, del D.Lgs. n. 231/2007 e art. 2 dell'allegato tecnico).

In caso di detenzione di attività estere per il **tramite di società**, il contribuente che abbia **una partecipazione rilevante** (ad esempio, superiore al 25 per cento), deve indicare nel quadro il valore della partecipazione nella società estera, qualora situata in un Paese collaborativo e, in aggiunta, la percentuale di partecipazione, nonché il codice fiscale o identificativo della società estera.

Rilevano e, quindi, devono essere oggetto di dichiarazione, le partecipazioni in società residenti qualora, unitamente alla partecipazione diretta o indiretta del contribuente in società estere, concorrano ad integrare, in capo al contribuente, il requisito di **“titolare effettivo”** di investimenti esteri o di attività estere di natura

finanziaria. In proposito, con riguardo alla redazione del quadro, occorre indicare il valore complessivo delle partecipazioni nella società estera detenuta e la percentuale di partecipazione, determinata, tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo relativo alla partecipazione indiretta.

In caso di partecipazioni in società residenti in Paesi non collaborativi, è necessario indicare nel quadro, in luogo del valore della partecipazione diretta, il valore degli investimenti detenuti all'estero dalla società e delle attività estere di natura finanziaria intestati alla società, nonché la percentuale di partecipazione posseduta nella società stessa.

Se il contribuente risulti titolare effettivo di attività estere per il **tramite di fondazioni e/o trust**, è tenuto a dichiarare il valore degli investimenti detenuti all'estero da detti enti e delle attività estere di natura finanziaria ad essi intestati, nonché la percentuale di patrimonio.

Attenzione

Nei casi di **esonero dalla dichiarazione dei redditi** ovvero qualora sia stato presentato il **modello 730/2016**, il quadro RW deve essere presentato con le modalità ed i termini previsti per la dichiarazione dei redditi unitamente al frontespizio del modello Unico 2016 PF.

► 3.1.3 Soggetti esclusi

Sono esonerati dall'obbligo di compilazione del quadro RW, i contribuenti che detengono **depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero**, il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta 2015 non sia superiore a 15.000 euro.

Attenzione

In ogni caso, il quadro va compilato nel momento in cui si deve versare l'**IVAFE**, qualora il **valore di giacenza media annua** risultante dagli estratti conto bancari o dai libretti di risparmio, sia **superiore a 5.000 euro**.

Non sono tenuti alla redazione del quadro, i **soggetti che affidano, in gestione o in amministrazione, le attività finanziarie e patrimoniali agli intermediari residenti**, compresi i contratti conclusi attraverso un loro intervento, qualora i flussi finanziari ed i redditi derivanti da tali attività e contratti siano assoggettati a tassazione dagli intermediari stessi.

Le istruzioni attinenti il quadro RW della dichiarazione dei redditi, focalizzano l'attenzione su alcuni soggetti che lavorano all'estero, stabilendo che l'obbligo del monitoraggio non sussiste per:

- a. le persone fisiche che lavorano all'estero per lo Stato italiano, per una sua suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale e, le persone fisiche, che lavorano all'estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l'Italia la cui residenza fiscale in Italia sia determinata in base ad accordi internazionali ratificati;
- b. i contribuenti residenti in Italia, che prestano la propria attività lavorativa in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi, con riferimento agli investimenti e alle attività estere di natura finanziaria detenute nel Paese dove prestano la propria attività lavorativa.

Attenzione

Tale esonero è riconosciuto se **l'attività svolta all'estero si protrae per la maggior parte del periodo d'imposta** e a condizione che, **decorsi sei mesi dall'interruzione del periodo lavorativo, le attività vengano trasferite in Italia**. In caso contrario, il contribuente è obbligato ad indicare tutte le attività detenute all'estero.

L'esonero dal monitoraggio impone, in ogni caso, alcuni **adempimenti**, poiché i contribuenti sono tenuti, per i redditi derivanti dalle attività detenute all'estero, alla compilazione della **dichiarazione dei redditi** e, per il calcolo dell'**IVIE** e dell'**IVAFE**, alla redazione del **quadro RW**.

Sembra opportuno, infine, rimarcare che non è soggetto all'obbligo di compilazione del quadro, il contribuente, "titolare effettivo", di **partecipazioni dirette** in una o più **società residenti che effettuano investimenti all'estero**.

► 3.1.4 I beni oggetto di monitoraggio

Come già precisato, nel quadro RW, vanno indicati **l’ammontare complessivo** degli investimenti all’estero e le attività estere di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia o redditi di fonte italiana detenuti all’estero.

In particolare, gli investimenti sono **beni patrimoniali collocati all’estero**, ma producono **reddito imponibile in Italia**. Questo genere di attività, deve essere sempre indicato nel quadro RW, indipendentemente dal fatto che producano reddito imponibile nel periodo d’imposta.

Tabella: Gli investimenti che rientrano nel monitoraggio

1. Immobili situati all’estero;
2. diritti reali immobiliari o quote di essi;
3. oggetti preziosi;
4. opere d’arte che si trovano fuori dal territorio dello Stato;
5. imbarcazioni, navi da diporto o altri beni mobili detenuti e/o iscritti nei pubblici registri esteri;
6. beni mobili che, pur non essendo iscritti nei pubblici registri esteri, hanno i requisiti per essere iscritti in Italia;
7. cassette di sicurezza che contengono attività patrimoniali detenute all’estero;
8. attività patrimoniali detenute per il tramite di soggetti localizzati in Paesi non collaborativi;
9. attività patrimoniali detenute da entità giuridiche italiane o estere, diverse da società, se il contribuente risulta essere il titolare effettivo;
10. immobili ubicati in Italia, posseduti per il tramite di fiduciarie estere o di un soggetto interposto residente all’estero.

Diversi dagli investimenti sono le **attività estere di natura finanziaria**. Infatti, si tratta di attività da cui derivano redditi di capitale o **redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera**. Queste attività vanno sempre indicate nel quadro in parola, in quanto sono considerate, in genere, “beni” che producono reddito di fonte estera imponibili in Italia.

Tabella: Elenco esemplificativo delle attività finanziarie che si indicano nel quadro RW

1. Attività che generano redditi da parte di soggetti non residenti (partecipazioni al capitale o al patrimonio di soggetti non residenti, obbligazioni estere e i titoli similari, titoli pubblici italiani e i titoli equiparati emessi all’estero, titoli non rappresentativi di merce e i certificati di massa emessi da non residenti, valute estere, depositi e conti correnti bancari costituiti all’estero indipendentemente dalle modalità di alimentazione);
2. contratti di natura finanziaria stipulati con controparti non residenti (finanziamenti, riporti, pronti contro termine e prestito titoli);
3. contratti derivati e altri rapporti finanziari stipulati al di fuori del territorio dello Stato;
4. metalli preziosi detenuti all’estero;
5. diritti all’acquisto o alla sottoscrizione di azioni estere o strumenti finanziari assimilati;
6. forme di previdenza complementare organizzate o gestite da società ed enti di diritto estero, escluse quelle obbligatorie per legge;
7. polizze assicurative sulla vita e di capitalizzazione, a meno che la compagnia estera non abbia optato per l’applicazione dell’imposta sostitutiva e dell’imposta di bollo e non sia stato conferito ad un intermediario finanziario italiano l’incarico di regolare tutti i flussi connessi con l’investimento, con il disinvestimento ed il pagamento dei relativi premi;
8. attività finanziarie detenute all’estero tramite fiduciarie estere o soggetti esteri interposti e tramite la detenzione in cassette di sicurezza;
9. attività e investimenti detenuti per il tramite di soggetti localizzati in Paesi non collaborativi e attività ed investimenti detenuti da entità giuridiche italiane o estere, diverse da società, se il contribuente risulta essere il titolare effettivo;
10. attività finanziarie estere detenute in Italia al di fuori del circuito degli intermediari residenti;

11. *stock option* nei casi in cui, al termine del periodo d'imposta, il prezzo di esercizio sia inferiore al valore corrente sottostante.

Attenzione

Circa le *stock options*, va evidenziato che, se il piano di assegnazione dei titoli o dei diritti offerti al lavoratore dipendente, con il quale è possibile acquistare azioni della società estera, prevede che il proprio diritto (acquisto) possa essere esercitato solo dopo che sia trascorso un determinato periodo (cd. *vesting period*), le *stock option* non devono essere indicate nel quadro fino a quando non sia spirato detto termine, mentre, se sono caratterizzate del requisito della **cedibilità**, allora si indicano in ogni caso anche in costanza di *vesting period*.

► 3.1.5 Il ravvedimento operoso

Come si evince dal contenuto disposto dall'art. 4 del D.L. n. 167/1990, confermato dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 23 dicembre 2013, n. 38/E, il quadro RW è da intendersi come un **quadro non reddituale**, ma indicativo di investimenti ed attività finanziarie detenuti all'estero, sui quali si versano le imposte patrimoniali IMI ed IVAFE. In ogni caso, detto quadro, deve essere presentato entro i **termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi**, con la conseguenza che l'omissione porta all'applicazione delle **sanzioni**, che hanno, secondo un orientamento consolidato di prassi e giurisprudenza, **natura tributaria**.

Va premesso che le sanzioni relative alle violazioni dell'obbligo di dichiarazione del quadro RW, sono contenute nell'art. 5, comma 2, del D.L. n. 167/1990, ai sensi del quale per la violazione dell'obbligo di monitoraggio fiscale è prevista la sanzione amministrativa pecuniaria compresa tra il **3 e il 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati**. La sanzione è **raddoppiata** e, quindi, tra il 6 e il 30 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati, quando la violazione riguarda investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria detenuti negli **Stati o territori a regime fiscale privilegiato**.

Infine, l'art. 9, comma 1, lett. d), della legge 6 agosto 2013, n. 97, ha introdotto una specifica ipotesi sanzionatoria nel caso in cui la dichiarazione relativa agli investimenti all'estero ovvero alle attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, sia presentata con un **ritardo non superiore a novanta giorni** dalla scadenza del termine. In tale fattispecie, è prevista l'applicazione della sanzione pari a 258 euro.

SANZIONI

VIOLAZIONE	SANZIONE
Omessa dichiarazione nel quadro RW di redditi prodotti a seguito di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria detenute all'estero	Dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati
Omessa dichiarazione nel quadro RW di redditi prodotti a seguito di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria detenuti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato	Dal 6 al 30 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati
Dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine	Euro 258

La natura tributaria delle sanzioni, ha come conseguenza l'applicazione dell'istituto del **ravvedimento operoso**, considerato come un procedimento, spontaneamente attivabile dal contribuente, che permette di **regolarizzare errori e omissioni dichiarative**, beneficiando della **riduzione delle sanzioni**, a fronte del pagamento delle imposte dovute, nonché dei correlati interessi.

In tema di ravvedimento operoso, la norma da "richiamare" è l'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, che ha una portata generale applicabile ad ogni comparto impositivo, più volte modificato sia dall'art. 1, comma 637, lett. b), della legge n. 190/2014, sia dall'art. 16, comma 1, lett. e), del D.Lgs. n. 158/2015.

In base a dette modifiche, è possibile elencare le ipotesi di ravvedimento in materia di monitoraggio, tenendo conto se il contribuente abbia o meno presentato la dichiarazione dei redditi nei termini ordinari, ossia entro il 30 settembre di ogni anno e tenendo conto, altresì, che sussiste un ampliamento temporale per la sanatoria delle violazioni.

I caso - Dichiarazione tardiva o integrativa presentata entro 90 giorni dalla scadenza

Questa fattispecie riguarda sia il caso dell'**omessa presentazione** della dichiarazione **nei termini ordinari** sia quello riguardante la **dichiarazione originaria** presentata nei termini ma **successivamente integrata entro 90 giorni dalla scadenza ordinaria** con la compilazione del quadro RW. Si fa presente che l'Agenzia delle entrate ha sempre equiparato la dichiarazione tardiva alla dichiarazione integrativa presentata entro 90 giorni dalla scadenza (circolare 12 marzo 2010, n. 11/E; risoluzione 14 ottobre 2002, n. 325/E; risoluzione 30 marzo 2009, n. 82/E).

Con la recente circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016, l'Agenzia delle entrate ha reso necessario attribuire nuovamente valenza a quella distinzione concettuale tra dichiarazione integrativa e dichiarazione tardiva.

Nei fatti si ha:

VIOLAZIONE	RAVVEDIMENTO
Omessa presentazione della dichiarazione senza imposte Art. 1, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997	Euro 25,00 (1/10 di euro 250)
Tardiva presentazione del quadro RW Art. 5, comma 2, del D.L. n. 167/1990	Euro 25,80 (1/10 di euro 258)

II caso - Dichiarazione integrativa presentata oltre il termine di 90 giorni, ma entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione

Si ritiene possibile che il ravvedimento operoso sia applicabile anche nell'ipotesi in cui sia stato presentato il **modello 730 non comprensivo del quadro RW**. In questo caso, la dichiarazione è stata regolarmente presentata e, pertanto, la mancata compilazione del quadro RW può essere sanata usufruendo anche del termine più ampio. In sostanza si ha:

VIOLAZIONE	RAVVEDIMENTO
Dichiarazione integrativa senza imposte Art. 1, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997	Euro 32,00 (1/8 di euro 250)
Dichiarazione integrativa con quadro RW Art. 13, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 472/1997	1/8 degli importi non dichiarati ossia 0,38% o 0,75% (rispettivamente 1/8 del 3% o del 6%, se le attività sono detenute in Paesi o territori a fiscalità privilegiata)

III caso - Dichiarazione integrativa presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione

Pur esprimendo dei dubbi sull'applicazione di questo ravvedimento, la Fondazione nazionale dei commercialisti, con la circolare del 15 luglio 2015, ha sostenuto che è possibile regolarizzare le violazioni del monitoraggio sino alla notifica di un atto di liquidazione o di accertamento, con la conseguenza che, detto caso, può essere disciplinato applicando l'art. 13, comma 1, lett. b-bis), del D.Lgs. n. 472/1997. Pertanto si ha:

VIOLAZIONE	RAVVEDIMENTO
Dichiarazione integrativa senza imposte Art. 1, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997	Euro 36,00 (1/7 di euro 250)
Dichiarazione integrativa con quadro RW Art. 13, comma 1, lett. b-bis), del D.Lgs. n. 472/1997	1/7 degli importi non dichiarati ossia 0,43% o 0,86% (rispettivamente 1/7 del 3% o del 6%, se le attività sono detenute in Paesi o territori a fiscalità privilegiata)

IV caso - Dichiarazione integrativa presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione e fino alla decadenza del potere di accertamento degli Uffici

Si applica l'art. 13, comma 1, lett. b-ter), del D.Lgs. n. 472/1997. Ne consegue che si ha:

VIOLAZIONE	RAVVEDIMENTO
Dichiarazione integrativa senza imposte Art. 1, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997	Euro 42,00 (1/6 di euro 250)
Dichiarazione integrativa con quadro RW Art. 13, comma 1, lett. b-ter), del D.Lgs. n. 472/1997	1/6 degli importi non dichiarati ossia 0,5% o 1% (rispettivamente 1/6 del 3% o del 6%, se le attività sono detenute in Paesi o territori a fiscalità privilegiata)

V caso - Dichiarazione integrativa presentata successivamente alla constatazione della violazione e fino alla notifica degli atti di liquidazione o di accertamento

Nella precedente versione, il ravvedimento operoso non poteva essere effettuato nel momento in cui il contribuente era soggetto ad accessi, ispezioni e verifiche ovvero ulteriori attività di tipo accertativo, quali, per esempio, inviti a comparire, invio di questionari, richiesta di esibizione di documenti. Le nuove disposizioni consentono, in ogni caso, la possibilità di usufruire del **ravvedimento operoso anche dopo la consegna di un processo verbale di constatazione**. Come causa ostativa, rimane l'impossibilità di eseguire il ravvedimento nel momento in cui siano stati notificati **atti di liquidazione o di accertamento, avvisi di recupero di crediti d'imposta e avvisi di irrogazione sanzioni** (circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E).

VIOLAZIONE	RAVVEDIMENTO
Dichiarazione integrativa senza imposte Art. 1, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997	Euro 50,00 (1/5 di euro 250)
Dichiarazione integrativa con quadro RW Art. 13, comma 1, lett. b-quater), del D.Lgs. n. 472/1997	1/5 degli importi non dichiarati ossia 0,6% o 1,2% (rispettivamente 1/5 del 3% o del 6%, se le attività sono detenute in Paesi o territori a fiscalità privilegiata)

Per concludere e come si evince da quanto precede, **presupposto** indispensabile per poter fare ricorso al ravvedimento operoso nei più ampi termini (oltre 90 giorni), è la **valida presentazione della dichiarazione**, senza la quale non si può accedere al procedimento.

Attenzione

Le **sanzioni** di 32 euro, di 36 euro, di 42 euro e di 50 euro, previste, rispettivamente, nel secondo, terzo, quarto e quinto caso, si ritengono **non applicabili** nel momento in cui la dichiarazione integrativa ha lo scopo di sanare unicamente l'omessa o incompleta compilazione del quadro RW nella dichiarazione regolarmente presentata nei termini.

► 3.2 L'IRAP per i professionisti e i lavoratori autonomi dopo le recenti pronunce della Cassazione

di Mauro Nicola

► 3.2.1 Premessa

Sin dalla sua introduzione l'imposta regionale sulle attività produttive ha avuto la triste nomea di “imposta meno amata dagli italiani”, e forse a ragione per le sue caratteristiche di **complessità**, non tanto dal punto di vista della determinazione della **base imponibile**, quanto dei **soggetti passivi** della stessa.

Le innumerevoli prese di posizione, anche giurisprudenziali, hanno evocato alla memoria degli operatori del settore tributario più anziani le problematiche che furono dell'ILOR relativamente ai professionisti ed alle piccole imprese, e questo per il presupposto oggettivo dell'imposta.

Il **presupposto dell'imposta**, come ricorda il comma 1 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997, è sì una **attività** diretta alla produzione o allo **scambio di beni** ovvero alla **prestazione di servizi** ma solo se, per l'appunto, **autonomamente organizzata**. Si tratta di condizioni soggettive ed oggettive tra di loro inscindibilmente collegate.

Attenzione

Il requisito dell'**autonoma organizzazione** ricorre quando il contribuente:

1. sia sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
2. impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Cosicché dunque, se manca l'autonoma organizzazione ritenuta tale a generare il presupposto dell'IRAP, non può parlarsi di presupposto imponibile.

L'Agenzia delle entrate, nella risoluzione 31 gennaio 2002, n. 32/E, ha stabilito che, laddove esista un'attività di lavoro autonomo svolta con carattere di **abitualità**, è difficile non ravvisare una sia pur minima organizzazione e, quindi, si realizza il presupposto per l'applicazione dell'IRAP. Ma nel testo legislativo inerente all'istituzione dell'IRAP è stato inserito un requisito in più che qualifica tale organizzazione. Ci si riferisce, infatti, alla sua **autonomia** quale qualità intrinseca dell'organizzazione idonea a produrre un reddito tassabile di per sé, senza che a ciò contribuisca, se non in misura irrilevante, il soggetto che materialmente ha assemblato l'attività.

Da qui la debenza del tributo in quanto realizzato da un'organizzazione che può muoversi da sola e, dunque, autonomamente.

L'Amministrazione finanziaria ha precisato, in più occasioni, la **valutazione della natura dell'attività**, ai fini IRAP dovrà essere **effettuata caso per caso** e, comunque, dagli Uffici periferici. La stessa Corte costituzionale si è più volte astenuta dal fornire indicazioni decisive sul concetto di “autonoma organizzazione” rimandando ad una valutazione “caso per caso” della ricorrenza o meno dei presupposti dell'IRAP.

E proprio per superare tutti questi problemi applicativi il legislatore, con l'art. 11, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23, ha **delegato il Governo** ad emanare norme miranti a “*chiarire la definizione di autonoma organizzazione, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, ai fini della non assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).*”

Si può intuire dalla lettura esegetica della norma come il concetto di chiarificazione, insito nella stessa, preludesse ad una chiara e netta precisazione di un contenuto già presente nella norma primaria, e non fosse una innovazione normativa.

Attenzione

Le conseguenze dovevano evidentemente essere quelle di escludere dalla debenza del tributo i professionisti, gli artisti ed i piccoli imprenditori.

Ma ... la delega è rimasta ferma al palo e il Governo ha preferito non mettere mano alla materia!

Per onestà intellettuale dobbiamo, peraltro, ricordare che circa un anno fa è stata diffusa una **bozza di provvedimento governativo** che riconosceva il non assoggettamento ad IRAP dell'imprenditore individuale e

del professionista che impiegassero stabilmente “*un solo addetto allo svolgimento di servizi relativi ad attività esclusivamente ausiliarie*», con un limite di spesa di 18.000 euro lordi, senza che assumessero rilevanza tirocinanti, praticanti o apprendisti.”

È invece intervenuta, pesantemente sul tema, la **Corte di cassazione a Sezioni Unite** con le sentenze n. 9451 e n. 7291 del 2016, tutte deliberate in camera di consiglio il 6 ottobre 2015.

► 3.2.2 Autonoma organizzazione: la sentenza n. 9451 del 2016

La sentenza in oggetto, anche perché pronunciata a Sezioni Unite, è sicuramente esplosiva e dirimente su un aspetto di non poco momento per la **soggettività passiva dell'imposta**.

Attenzione

Il professionista, l'artista o l'imprenditore individuale che occupano un solo collaboratore con mansioni di segreteria, o meramente esecutive non saranno più obbligati al pagamento dell'imposta.

Invero, a far tempo dal 2013, l'**alternanza tra pronunce di senso opposto**, e oseremmo dire altalenante, con affermazioni, talvolta, in senso sfavorevole al contribuente in presenza di un dipendente, e in altre occasioni, al contrario favorevoli con l'affermazione dell'insufficienza dell'elemento e la necessità di valutare caso per caso la tipologia delle mansioni svolte e l'incidenza sulla capacità reddituale del contribuente, con esclusione del presupposto impositivo in caso di dipendenti meramente “esecutivi”, ha reso veramente difficile per gli operatori del settore valutare l'opportunità di promuovere o meno ricorso per conto del contribuente.

Non sono neppure mancate le pronunce che, decidendo in senso sfavorevole al ricorrente sulla scorta della presenza del dipendente, nel rigettare il ricorso, lo hanno pure condannato al pagamento delle spese legali.

È importante notare, e sottolineare, come nella sent. n. 9451 le Sezioni Unite enuncino un **nuovo principio di diritto**, rinvenibile nel seguente passaggio:

“con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione - previsto dall'art. 2 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente; a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive”. Le Sezioni Unite hanno affermato che “se fra “gli elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità necessarie”, accanto ai beni strumentali vi sono i mezzi “personali” di cui egli può avvalersi per lo svolgimento dell'attività, perché questi davvero rechino ad essa un apporto significativo occorre che le mansioni svolte dal collaboratore non occasionale concorrano o si combinino con quel che è il proprium della specifica professionalità (omissis). È, infatti, in tali casi che può parlarsi, per usare l'espressione del giudice delle leggi, di “valore aggiunto” o, per dirla con le pronunce della Sezione tributaria del 2007, di “quel qualcosa in più”.

Diversa valenza, ai fini del tributo, assume perciò l'**avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui** quando questo si concretizza nell'espletamento di **mansioni di segreteria, generiche o meramente esecutive**, che rechino all'attività svolta dal contribuente un apporto del tutto mediato o, appunto, generico.

La sentenza, pertanto, supera l'interpretazione più restrittiva sull'utilizzo non occasionale di lavoro altrui, “spezzando” l'automatismo tra presenza di un dipendente/collaboratore, attività autonomamente organizzata e assoggettabilità all'IRAP del professionista.

Come la stessa Corte, già in passato, affermò per i beni strumentali, anche per il **fattore lavoro**, esiste un **minimo indispensabile** che non fa scattare l'imposizione, ovvero questo minimo è rinvenibile nell'impiego di un collaboratore con mansioni meramente esecutive.

A questo punto si pone un ulteriore problema e quesito in materia di **molteplicità di rapporti di lavoro parziali**.

Attenzione

Semberebbe però potersi affermare che in caso di *part-time* sia possibile escludere la sussistenza di un’autonoma organizzazione anche in presenza di due rapporti, a tempo parziale, equivalenti ad uno a tempo pieno.

Sebbene la pronuncia, che ridefinisce con maggiore chiarezza gli ambiti applicativi dell’imposta, fornendo anche un’indicazione quantitativa certa, ossia l’unità di misura minima per i collaboratori, sia da accogliere favorevolmente, la stessa non può essere considerata alla stregua di un punto di svolta, realmente risolutivo, dell’annosa questione tra impiego di lavoro altrui ed assoggettabilità ad IRAP.

Infatti, sarà pur **sempre rimesso al giudice di merito l’accertamento** della sussistenza del **requisito di “autonoma organizzazione”**, per cui il venir meno del suddetto automatismo non potrà limitare la facoltà, per le Amministrazioni dello Stato, di presumere che il collaboratore svolga non solo mansioni di tipo generico, bensì fornisca un apporto in grado di “potenziare” le capacità del singolo professionista.

In sintesi possiamo affermare che la portata della sent. n. 9451, pur definibile di rilievo, essendo in grado di produrre un impatto significativo nei giudizi in corso e nelle future controversie relative al tema in esame, non è, almeno a parere di chi scrive, capace di escludere che il **problema si sposti** ora sulla corretta **definizione di “mansioni meramente esecutive”**, in mancanza di un’esplicita norma definitoria.

Come già affermato in precedenza, nella sentenza viene evidenziata la **non “concorrenza”**, o il “combinarsi”, con l’attività esercitata dal contribuente dell’attività del dipendente. Le mansioni non possono essere “professionali”, bensì “meramente esecutive”.

Esempio

Non potranno avvalersi dell’esclusione i contribuenti che si avvalgono dell’opera di un professionista più giovane o, comunque, di un collaboratore che viene direttamente coinvolto nell’esecuzione delle specifiche prestazioni rese ai clienti, quali il dipendente impiegato nella tenuta delle contabilità gestite dal dottore commercialista. Le attività svolte dovranno, invece, essere meramente «generiche», quali quelle di segreteria, infermieristiche o di pulizia dei locali.

Va di concerto ricordato però che altro elemento di osservazione per la soggettività passiva dell’imposta, e che quindi sempre dovrà essere valutato, è l’eventuale **utilizzo di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile** per l’esercizio dell’attività in assenza di autonoma organizzazione, la cui presenza concluderebbe il verificarsi del presupposto impositivo.

► 3.2.3 IRAP e medici: la sentenza n. 7291 del 2016

La sentenza in commento fa riferimento, invece, alle problematiche impositive dei medici convenzionati con il Servizio sanitario nazionale che **svolgono in forma associata l’attività di medicina di gruppo**. Nella sentenza viene sottolineata la particolarità della medicina di base, gestita da medici convenzionati con il Servizio sanitario nazionale. Particolarità che inducono ad escludere che *“l’attività della medicina di gruppo sia riconducibile ad uno dei tipi di società o enti di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 446/1997, e che quindi costituisca ex lege presupposto d’imposta”*.

Gli accordi con cui un insieme di medici di base si organizza secondo il modello della “medicina di gruppo” non danno luogo alla costituzione di una società. E pertanto l’**IRAP** risulta **applicabile solo** quando la struttura in questione dia luogo ad un **apparato che ecceda il “minimo indispensabile” per l’esercizio dell’attività** in questione.

Attenzione

Nella delibera assunta le Sezioni Unite hanno affermato che *“la presenza di personale di segreteria o infermieristico comune”* appare la risultante minima ed indispensabile della necessità di assicurare il servizio.

Viene quindi anche qui implicitamente ma chiaramente smentita la tesi secondo cui la presenza di un dipendente determinerebbe il sorgere di una “stabile organizzazione” con conseguente applicazione dell’IRAP.

Attenzione

Alla luce quindi di questa pronuncia sembra potersi affermare che l'**esclusione dall'IRAP** sussista anche per i **medici convenzionati con il SSN che operano in medicina di gruppo** anche in presenza di un collaboratore esecutivo per ciascuno dei medici e, di più, si ipotizza la presenza di almeno due dipendenti: uno addetto alla segreteria, l'altro a "prestazioni infermieristiche", con una interessante deroga a quanto affermato dalla sent. n. 9451 del 2016.

► 3.2.4 IRAP e medici: il comma 125 della legge di stabilità 2016

Con il comma 125 dell'art. 1 della legge di stabilità per il 2016 è stato operato, a cura del legislatore, l'inserimento, nel corpo dell'art. 2 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che, definendo il presupposto per l'applicazione dell'IRAP, stabilisce che l'imposta si applica in caso di "*esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta*", il nuovo comma 1-bis, disciplinante l'applicazione dell'imposta in **peculiari ipotesi di attività professionale svolta dai medici**.

In particolare, il comma 1-bis stabilisce che "*Non sussiste autonoma organizzazione ai fini dell'imposta nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione all'interno di tali strutture, laddove gli stessi percepiscano per l'attività svolta presso le medesime strutture più del 75 per cento del proprio reddito complessivo. Sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività svolta. L'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione con il Servizio sanitario nazionale*".

La norma ha la finalità, in sostanza, di **escludere dall'IRAP i redditi** professionali derivanti dall'attività medica svolta avvalendosi di un'autonoma organizzazione qualora gli stessi risultino **marginali rispetto a quelli conseguiti** per l'attività svolta **all'interno di una struttura ospedaliera**, e quindi avvalendosi di un'organizzazione riferibile ad altrui responsabilità ed interesse.

Tale assunto trova conferma nella relazione tecnica alla legge di stabilità per il 2016 laddove, riguardo alla modifica normativa in oggetto, specifica che "*soltanto un numero limitato di soggetti otterrebbe l'esenzione dall'IRAP, in considerazione del fatto che gli stessi già attualmente non versano la suddetta imposta o in quanto già non si configurano come stabili organizzazioni o in quanto non esercitano altra attività rispetto a quella svolta presso le strutture ospedaliere in qualità di lavoratori dipendenti*".

Per tale motivo, la relazione tecnica non ascrive alla disposizione in esame effetti in termini di gettito, "alla luce del numero assolutamente trascurabile delle fattispecie interessate".

Attenzione

Tenuto conto della *ratio* della disposizione, si ritiene che la dizione "**reddito complessivo**" contenuta nella norma per indicare il termine al quale rapportare la percentuale derivante dall'attività svolta presso la struttura ospedaliera, intenda riferirsi al **solo reddito di lavoro autonomo prodotto dal medico**, derivante sia dall'attività professionale esercitata presso la struttura ospedaliera sia dall'attività esercitata al di fuori di detta struttura. Ai fini in esame **non** risulterebbero, infatti, **rilevanti le altre categorie di reddito** che, ai sensi dell'art. 8 del T.U.I.R., concorrono alla determinazione del reddito complessivo ma non rilevano ai fini IRAP (redditi di lavoro dipendente, fondiari, diversi).

La norma dispone, altresì, che ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, sono irrilevanti l'ammontare del reddito professionale realizzato e le spese direttamente connesse alla predetta attività di medico. Con ciò precisando che l'**esenzione** dall'IRAP nei casi indicati opera **a prescindere** dalla **entità del reddito** derivante dalle attività autonomamente organizzate e dalle **spese sostenute** per la sua produzione.

Attenzione

In relazione al diverso caso dei **medici in convenzione** con il Servizio sanitario nazionale, la norma asserisce poi che per l'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile, ed è quindi dovuta l'IRAP, in presenza di **elementi che superano lo *standard*** e i parametri previsti dalla convenzione stessa.

Su tale ultima questione, l'Amministrazione finanziaria si era già pronunciata con circolare 28 maggio 2010, n. 28/E, ove, al par. 4, relativamente ai medici di medicina generale convenzionati con il Servizio sanitario nazionale, aveva chiarito che l'esistenza dell'autonoma organizzazione è configurabile in presenza di elementi che superano lo *standard* previsto dalla convenzione e che devono essere pertanto valutati volta per volta.

In merito agli "**standard minimi**" previsti dalla convenzione si richiama la recente citata sentenza della Corte di cassazione a Sezioni Unite 13 aprile 2016, n. 7291, relativa all'attività di **medicina di gruppo** svolta da parte dei **medici di medicina generale convenzionati** con il Servizio sanitario nazionale.

I giudici di legittimità hanno premesso che l'attività della medicina di gruppo, svolta ai sensi dell'art. 40, comma 9, del D.P.R. 28 luglio 2000, n. 270 (con il quale è stato reso esecutivo l'accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale), non è riconducibile ad uno dei tipi di società o enti di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 446/1997 che - come ribadito dalla stessa Corte a Sezioni Unite con la sent. 14 aprile 2016, n. 7371 - costituiscono *ex lege* un presupposto d'imposta ai fini IRAP, ma rappresenta una **forma associativa di assistenza primaria regolamentata** normativamente (dal richiamato art. 40).

Posto che, ai sensi del richiamato comma 9 dell'art. 40, l'attività di medicina di gruppo si caratterizza, tra l'altro, per l'utilizzo di **supporti tecnologici e strumentali comuni** e per l'utilizzo da parte dei componenti il gruppo di eventuale **personale di segreteria o infermieristico comune**, la Corte esclude che la presenza di tale personale dipendente, rientrando nell'ambito del "minimo indispensabile" richiesto per lo svolgimento dell'attività, integri il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo IRAP.

► 3.2.5 IRAP e imprese familiari: la sentenza n. 17429 del 2016

Evidentemente la Suprema Corte, non paga di aver esorcizzato il "mostro" IRAP per i professionisti "minori" ha ritenuto fosse giunto il momento per estendere le concettualità insite nella sent. n. 9451 del 2016 anche alle imprese, ma entrando addirittura nel campo delle imprese configurate, ai sensi dell'art. 230-bis c.c., in **imprese familiari**.

Attenzione

La Suprema Corte di cassazione, con l'ord. 30 agosto 2016, n. 17429, ha esteso per la prima volta alle imprese di tipo familiare il principio sancito dalle Sezioni Unite secondo cui **non è automaticamente configurabile il requisito dell'autonoma organizzazione** nei casi di impiego di **un dipendente-collaboratore con funzioni esclusivamente di segreteria od esecutive**.

Pertanto - a detta dei Supremi giudici - non è assoggettabile ad IRAP l'impresa familiare che si avvale di un collaboratore le cui mansioni sono puramente esecutive.

Trattasi di un vero e proprio cambio di rotta epocale per gli imprenditori individuali.

Le imprese familiari hanno così visto completamente "ribaltata" la precedente impostazione interpretativa fornita dalla giurisprudenza di Cassazione che aveva affermato, anche recentemente, nella ord. 17 giugno 2016, n. 12616, che l'attività svolta dai collaboratori delle imprese familiari comporta sempre l'assoggettamento all'IRAP del valore della produzione.

E questo principio non faceva altro che sancire, nel corso delle sentenze precedenti quali le n. 10777 del 2013, n. 1537 del 2014 e n. 22628 del 2014, la concettualità in base alla quale era stata stabilita l'irrelevanza ai fini dell'IRAP della disciplina dell'impresa familiare prevista nell'ambito del reddito d'impresa e l'equiparazione dei familiari che partecipano all'impresa ai collaboratori non occasionali, dovendo gli stessi aver prestato la loro attività "*in modo continuo e prevalente*".

Vi è tra l'altro da segnalare che l'ord. n. 12616 del 2016 è stata emanata successivamente alla sentenza a Sezioni Unite n. 9451 del 2016, e che la stessa non è stata menzionata.

Attenzione

Si ritiene, a tal fine, di fondamentale importanza, per vincere però ogni e qualsiasi contestazione futura da parte dell'Amministrazione finanziaria, che le mansioni svolte dal collaboratore vengano attentamente evidenziate e puntualizzate in sede di **atto costitutivo** dell'impresa familiare.

A questo punto si capisce meglio il carattere di assoluta innovatività dell'ord. n. 17429 del 2016, poiché la stessa sancisce il principio della **non imponibilità del prelievo per gli imprenditori individuali**.

Con l'ultima disposizione la Suprema Corte ribalta, così, la precedente impostazione interpretativa, secondo la quale l'attività svolta dai collaboratori delle imprese familiari comporta sempre l'assoggettamento all'IRAP del valore della produzione, cassando con rinvio la sentenza di merito perché nella stessa non è stato valutato, con riguardo alla presenza di **“quote di collaboratori familiari”**, se si tratti *“di lavoro non occasionale che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore esplicante mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive”*.

Viene, inoltre, estesa la motivazione delle Sezioni Unite oltre che ai professionisti ed agli artisti, anche più in generale a tutte quelle *“figure di confine individuate nel corso degli anni dalla giurisprudenza di questa Corte”*: *in altri termini, ai contribuenti che esercitano in forma individuale l'attività d'impresa in qualità di agenti, rappresentanti, promotori finanziari, artigiani, piccoli commercianti, coltivatori diretti del fondo ed in genere di piccoli imprenditori che esercitano l'attività prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia.*”

Per tutti questi, dunque, non basta più la sola presenza del collaboratore per far scattare la debenza dell'IRAP.

► 3.2.6 Le conseguenze della nuova giurisprudenza della Suprema Corte

Gli effetti della sent. n. 9451 del 2016 hanno però l'obbligo, professionalmente, di essere esaminati con un più ampio campo visivo. Infatti, la delibera dei giudici avrà una molteplicità di impatti quali:

1. comportamento in Unico 2016;
2. proposizione di istanze di rimborso;
3. effetti sul contenzioso in essere.

Unico 2016 e sent. n. 9451 del 2016

Pare sin troppo facile affermare che posteriormente alla sentenza delle Sezioni Unite n. 9451 del 2016 i professionisti che, oltre a non impiegare beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, si avvalgono, anche occasionalmente, di un unico collaboratore che espliciti mansioni di segreteria o, comunque, solo esecutive potranno smettere di versare l'IRAP.

Nel caso in cui il professionista, che si trovi nella situazione che viene oggi considerata come “non organizzata”, abbia proceduto a versare gli **acconti 2015**, si troverà di fronte al dilemma di quale **strategia** seguire per il **recupero** dei medesimi.

Ad oggi, la casistica è ancora priva di chiarimenti ufficiali da parte dell'Amministrazione finanziaria. Con la risoluzione n. 79/E del 2011, infatti, l'Agenzia delle entrate si è occupata solo del diverso caso del **riporto “in avanti”** del credito IRAP, da utilizzare in **compensazione**, emergente dalla relativa dichiarazione, nell'ipotesi in cui non sussista più l'obbligo di presentazione della medesima.

Esempio

L'ipotesi affrontata nel documento di prassi è quella del professionista o del piccolo imprenditore che ha chiuso “a credito” la dichiarazione IRAP 2015, e che, ritenendosi, dal 2015, privo di autonoma organizzazione, decida di non presentare la dichiarazione IRAP 2016, non avendo neppure effettuato alcun versamento a titolo di acconto 2015.

Sul punto, è stato chiarito che, ai fini dell'utilizzo in compensazione, eventuali eccedenze pregresse vanno indicate nella sezione II del quadro RX del modello Unico, sezione che è appunto deputata ad accogliere i crediti del precedente periodo d'imposta che non possono confluire nella dichiarazione, o nel quadro, corrispondente a quella di provenienza.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, la circostanza che la dichiarazione IRAP non possa più essere presentata in forma unificata non rileva ai fini dell'esposizione nel modello Unico dell'eccedenza spettante a un contribuente non più obbligato alla presentazione della dichiarazione stessa.

Pertanto, riprendendo il caso precedente, il credito emergente dalla dichiarazione IRAP 2015, non ancora utilizzato, in tutto o in parte, in compensazione, potrà essere esposto nella sezione II del quadro RX del modello Unico 2016, con l'indicazione del codice tributo 3800.

Diverso è il caso nel quale il contribuente versi l'acconto IRAP 2015, ma poi assuma la decisione di non corrispondere il saldo perché, avendo valutato la propria posizione a posteriori, anche alla luce delle nuove pronunce giurisprudenziali della Suprema Corte, si ritenga privo di autonoma organizzazione.

Attenzione

La possibilità di recuperare tali versamenti in acconto effettuati nel modello F24, senza provvedere alla presentazione della dichiarazione IRAP 2016, appare dubbia, anche alla luce delle altalenanti posizioni della giurisprudenza di merito.

Sul tema ricordiamo i pronunciamenti dei giudici di prime cure di Milano e Treviso:

- Comm. trib. prov. di Milano 5 maggio 2010, n. 141;
- Comm. trib. prov. di Treviso 5 ottobre 2010, n. 116/05/10.

Si ricorda, infatti, che, in base alle istruzioni ai modelli di dichiarazione e alle regole generali in materia di compensazione, il **credito utilizzato nel modello F24 deve emergere dalla dichiarazione dei redditi**, anche se, materialmente, la compensazione può avvenire prima della relativa presentazione.

In via prudenziale, appare quindi consigliabile presentare la dichiarazione IRAP 2016, compilando, oltre al frontespizio, il quadro IR, al solo fine di indicare l'importo degli acconti versati, determinando così l'imposta a credito da indicare nell'apposito rigo, e che, per ovvietà, l'imposta a credito, in assenza di eccedenze risultanti dalla precedente dichiarazione, coinciderà proprio con l'importo degli acconti versati.

Qualora il contribuente volesse astenersi dalla presentazione della dichiarazione IRAP 2016 e dalle lungaggini dell'ordinaria istanza di rimborso, da presentare ai sensi e per gli effetti dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, si potrebbe pensare di inoltrare all'Agenzia delle entrate un'istanza di correzione del modello F24, allo scopo di imputare i versamenti IRAP ad altro titolo, quali ad esempio IRPEF, così da poter gestire interamente nel modello Unico 2016 il "recupero" degli acconti IRAP.

Non vi è poi da dimenticare che per gli abilitati a Entratel, o Fisconline, dal 26 ottobre 2015 la suddetta istanza di correzione potrà essere gestita telematicamente tramite il canale CIVIS, attraverso la nuova funzionalità "Richiesta modifica delega F24".

Tra l'altro, con tale strumento, viene consentito, e, è bene ricordarlo, senza applicazione di sanzioni, né interessi, di modificare un codice tributo erariale in uno regionale e viceversa e, quindi, per conseguenza non dovrebbero esservi problemi a mutare un acconto IRAP in acconto IRPEF.

Attenzione

Se, invece, gli acconti non sono stati versati, la dichiarazione non va presentata.

Istanze di rimborso

Per gli anni passati, può essere presentata istanza di rimborso nel termine di **48 mesi dal versamento**, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

A questo punto però deve essere fatto un ulteriore *distinguo* tra il periodo d'imposta 2014 e quelli precedenti.

L'indagine fattuale sull'esistenza, o meno, dell'autonoma organizzazione dovrà presumibilmente basarsi sulle **mansioni** a cui il **dipendente** è addetto e sulla sua **specializzazione** in relazione alla specifica attività svolta dal professionista.

Esempio

Continuerà ad essere un soggetto debente l'IRAP l'ingegnere che ha alle proprie dipendenze un geometra, mentre potrà considerarsi non soggetto al tributo chi impiega un'unica segretaria.

Situazione alternativa e diversa rispetto al professionista che presenta una situazione organizzativa che eccede quanto indicato dalla Cassazione quali, ad esempio, la pluralità di dipendenti ovvero unico dipendente qualificato, con funzioni non meramente esecutive.

In questo caso, versamenti e dichiarazioni vanno adempiuti, intervenendo con **integrative e ravvedimenti operosi** per le omissioni commesse sino agli acconti 2015, qualora lo stesso professionista avesse ritenuto di non essere un soggetto passivo dell'imposta antecedentemente alla pronuncia dei giudici della Suprema Corte e poi avesse, amaramente, scoperto di trovarsi al di fuori del novero dei soggetti esonerati dal tributo in via giurisprudenziale. Come già evidenziato, queste valutazioni non andranno effettuate solo per i lavoratori autonomi, ma anche per i **piccoli imprenditori** quali, ad esempio, agenti di commercio, promotori e artigiani, soggetti che, già in passato, ottennero dalla Cassazione di essere considerati quali "lavoratori autonomi", da trattare, ai fini IRAP, alla stessa stregua dei professionisti.

Analizziamo ora brevemente l'*iter* per la richiesta di rimborso. La richiesta dovrà essere presentata, in **carta semplice**, direttamente all'Agenzia delle entrate **entro 48 mesi dal relativo versamento**.

La Suprema Corte di cassazione con le pronunce:

- n. 56 del 2000,
- n. 15314 del 2000,
- n. 11682 del 2002,
- n. 198 del 2004,
- n. 23074 del 2008,
- n. 21528 del 2009,

ha infatti precisato che il **termine** di 48 mesi entro cui l'istanza di rimborso IRAP dovrà essere prodotta **decorre**:

- dalla data di **versamento del saldo**, posizione molto favorevole al contribuente, se il diritto al rimborso deriva da un'eccedenza dei versamenti in acconto rispetto a quanto dovuto a saldo oppure da pagamenti provvisori perché subordinati alla definitiva determinazione dell'obbligazione;
- dalla data di **versamento dell'acconto**, se quest'ultimo non era dovuto o non era dovuto in quella misura o ancora la relativa disposizione non era applicabile.

Le modalità di presentazione dell'istanza di rimborso

L'istanza potrà essere **presentata a mano o notificata tramite raccomandata con ricevuta di ritorno** all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del soggetto richiedente.

Dovrà essere redatta su **carta semplice** e dovrà **contenere**, innanzitutto, i dati anagrafici e l'attività svolta dal richiedente, le indicazioni in merito alla data, alla natura, saldo o acconti, e all'anno di imposta dei versamenti IRAP di cui si chiede il rimborso.

Infine, a pena di inammissibilità, l'istanza dovrà necessariamente riportare, tra le **motivazioni**, la carenza della soggettività passiva ai fini IRAP per l'insussistenza del presupposto dell'autonoma organizzazione.

Attenzione

In particolare, bisognerà indicare gli elementi di fatto che escludono un'attività autonomamente organizzata, come l'esiguità di beni strumentali impiegati, l'assenza di dipendenti ovvero in sussistenza di rapporti di lavoro dipendente che si tratti "*di lavoro non occasionale che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore esplicante mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive*", e dunque escludano dall'obbligo di assoggettamento all'IRAP.

L'eventuale contenzioso

In caso di **diniego espresso**, o di rifiuto tacito, al rimborso, il cosiddetto **silenzio-rifiuto**, che si forma trascorsi 90 giorni dalla proposizione della domanda, il contribuente può intraprendere la via del **contenzioso**.

Dovrà, però, prima presentare **istanza di reclamo**, e non direttamente il ricorso, se l'IRAP di cui chiede il rimborso **non supera 20.000 euro**. Per il **valore della lite**, si dovrà fare riferimento all'IRAP chiesta a rimborso, al netto di interessi o altri accessori. Se la domanda di rimborso riguarda **più annualità**, il valore della lite è dato dall'importo di ogni singolo periodo d'imposta.

Nell'atto di reclamo da notificare all'Ufficio, il contribuente dovrà chiedere al giudice tributario il riconoscimento del rimborso.

Se sono trascorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo, o si sia conclusa la mediazione, o in caso di rigetto, il contribuente avrà 30 giorni per **depositare il ricorso** in Commissione tributaria provinciale, con il contestuale versamento del **contributo unificato**.

Attenzione

Per richieste di rimborso fino a 20.000 euro non accolte, sarà dunque obbligatoria la presentazione del reclamo ossia di un'istanza alle Entrate per chiedere il riconoscimento del rimborso IRAP sulla base degli stessi motivi di fatto e di diritto che si intenderebbe portare all'attenzione della Commissione tributaria provinciale nell'eventuale fase contenziosa.

Effetti sul contenzioso in essere

Indiscutibilmente sarà altresì importante l'impatto sul contenzioso esistente, in forza del fatto che l'Agenzia delle entrate, nella direttiva n. 42 dell'11 giugno 2014 aveva condiviso l'orientamento giurisprudenziale più restrittivo.

D'ora in poi dovranno essere, invece, **accertate le mansioni svolte dal dipendente**, o collaboratore, sulla base delle risultanze del contratto e, ove possibile, dell'attività dallo stesso effettivamente svolta.

In presenza, quindi, di un contenzioso pendente andrà poi verificato se il contribuente abbia, o meno, esplicitamente sollevato la **specifica questione** in esame nelle **motivazioni del ricorso**.

In caso affermativo andrà accertata la sussistenza, o meno, di altre contestazioni: nel primo caso, il giudizio proseguirà in relazione a queste ultime, mentre nel secondo terminerà con esito favorevole al contribuente.

Effetti sul futuro contenzioso

Relativamente alle controversie che dovessero insorgere in futuro, l'**onere di provare** la natura delle prestazioni rese dall'unico collaboratore **spetterà al contribuente**, se derivano da un'**istanza di rimborso**, ovvero **all'Ufficio**, se conseguono ad un **avviso di accertamento** notificato al contribuente.

► 3.2.7 IRAP e studi associati

Argomentando infine di studi professionali associati, non possiamo dimenticare che la Corte di cassazione, con la sent. delle SS.UU. n. 7371 del 2016, ha fornito ulteriori indicazioni in merito alla controversa applicabilità dell'IRAP per i contribuenti **esercenti attività di lavoro autonomo in forma di studio associato o società semplice**.

Nella fattispecie in analisi la Corte ha affermato come il requisito dell'**autonoma organizzazione**, previsto dall'art. 3 del D.Lgs. n. 446/1997 in ambito IRAP, **sussista ex lege**, in ogni caso, qualora l'attività sia esercitata da **società, ed enti** soggetti passivi dell'imposta, a norma dell'articolo indicato, ivi incluse le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni.

Secondo le Sezioni Unite della Cassazione, infatti, in tali ipotesi l'autonoma organizzazione discenderebbe automaticamente in considerazione del fatto che la forma giuridica nella quale l'attività viene esercitata postula necessariamente la sussistenza di una strutturale autonoma organizzazione in campo IRAP.

L'enunciazione di tale principio può essere rinvenuta nel seguente passo della sentenza: *“Presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizi; ma quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma dell'art. 3 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 - comprese quindi le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni - essa, in quanto esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce ex lege, in ogni caso, presupposto d'imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione”*.

Un'unica possibilità viene riconosciuta dai giudici agli studi professionali associati per non pagare l'imposta: ovvero **dimostrare l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività**. In materia di IRAP, la Corte ha acclarato che l'esercizio in forma associata di una professione liberale rientri nell'ipotesi di soggettività passiva dell'imposta, ai sensi e per gli effetti dell'art. 3, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 446/1997, secondo cui sono soggette all'imposta *“le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del predetto testo unico esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo testo unic.”*, e che la natura giuridica prescelta costituisca *ex lege* presupposto dell'imposta regionale in base alla seconda parte del comma 1 dell'art. 2 del medesimo decreto legislativo, secondo il quale *“l'attività esercitata dalle società e*

dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta, prescindendo in via assoluta dal requisito dell'autonoma organizzazione.

Per dovizia di trattazione occorre ricordare anche che sussiste un **orientamento minoritario** della Cassazione che, in epoca temporale meno recente, ha effettuato una qualche apertura rispetto al pensiero più recentemente espresso dai medesimi giudici.

Ci riferiamo alla sent. n. 14060 del 2012 della Suprema Corte, disponente, ai fini dell'applicazione dell'IRAP, che, ove l'attività di un professionista fosse svolta nella forma dello studio associato, il giudice di merito avrebbe dovuto accertare l'entità e l'incidenza a fini reddituali della condivisione con altri professionisti dello svolgimento di parte dell'attività professionale dello studio.

Dobbiamo, tuttavia, evidenziare come la maggioranza delle sentenze di Cassazione sull'argomento dispongano non solo di prescindere da un'analisi in concreto delle condizioni di esercizio dell'attività professionale in presenza di associazione professionale, ma più pragmaticamente la soggezione all'IRAP per il sol fatto di svolgere l'attività professionale in forma associata.

► 3.3 Le correzioni e le integrazioni della dichiarazione dei redditi

di Paola Sabatino

► 3.3.1 Premessa

Presupposto per poter presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata **validamente presentata quella originaria**, considerando che è **valida** la dichiarazione presentata **entro 90 giorni** dal termine di scadenza, fatta salva l'applicazione delle sanzioni.

Si premette che la dichiarazione integrativa va presentata:

- utilizzando, anche in fotocopia, i **modelli di dichiarazione approvati** per l'anno di riferimento, per esempio, Unico 2016 per il periodo d'imposta 2015 (i modelli sono disponibili sul sito www.agenziaentrate.gov.it);
- riproducendo integralmente il **contenuto della dichiarazione originaria**, con le dovute **rettifiche**, tenendo conto delle correzioni o delle integrazioni;
- **barrando** nella dichiarazione l'**apposita casella** "Dichiarazione integrativa";
- indicando quali **quadri o allegati** alla dichiarazione originaria sono **oggetto di aggiornamento** e quali, invece, sono rimasti **invariati**.

Il contribuente, può quindi, presentare una dichiarazione integrativa **"a favore"** o **"a sfavore"**, barrando la relativa casella presente nel frontespizio del modello della dichiarazione. Il modello ministeriale relativo alla compilazione della dichiarazione dei redditi prevede i casi di dichiarazioni integrative di seguito illustrati.

Dichiarazione integrativa a favore

- Ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998, il contribuente può presentare una dichiarazione integrativa entro il **termine** previsto per la presentazione della **dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo**, per correggere errori e/o omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un **maggior reddito** o, in ogni caso, di un **maggior debito d'imposta** o di un **minor credito**. L'eventuale credito può essere utilizzato in **compensazione** ovvero chiesto a **rimborso**; **non si applicano sanzioni**;
- ai sensi dell'art. 2, commi 8 e 8-bis, del citato decreto, il contribuente può presentare una dichiarazione integrativa per la correzione di **errori od omissioni non rilevanti** per la determinazione della **base imponibile**, dell'**imposta**, né per il **versamento** del tributo e che non siano di ostacolo all'esercizio dell'attività di controllo.

Dichiarazione integrativa a sfavore

Ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998, il contribuente può presentare una dichiarazione integrativa **entro il 31 dicembre del quarto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione per correggere errori e/o omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un minor reddito o, comunque, da cui consegua un minor debito d'imposta o un maggior credito e fatta salva l'applicazione delle sanzioni.

Poiché la compilazione della dichiarazione integrativa comporta la modifica di alcuni quadri relativi alla dichiarazione originaria, dovrà essere utilizzato uno dei seguenti **codici**:

- "1" quadro o allegato compilato senza modifiche sia nella dichiarazione originaria che nella dichiarazione integrativa;
- "2" quadro o allegato compilato nella dichiarazione integrativa, ma assente o compilato diversamente nella dichiarazione originaria;
- "3" quadro o allegato presente nella dichiarazione originaria, ma assente nella dichiarazione integrativa.

Dichiarazione integrativa art. 2, comma 8-ter, del D.P.R. n. 322/1998

Il contribuente può presentare una dichiarazione integrativa allo scopo di **modificare** l'originaria **richiesta di rimborso** dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la **scelta della compensazione**. La suddetta dichiarazione deve essere presentata **entro 120 giorni** dalla scadenza del **termine ordinario di presentazione**, utilizzando i modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Dichiarazione integrativa Unico 2015

Il **30 settembre 2016** è stata la data ultima per sanare parte degli errori e delle omissioni commessi nella dichiarazione dei redditi, relativa al **periodo d'imposta 2014**, presentata entro il 30 settembre 2015. Come già anticipato, si ricorda che la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza si considera "validamente presentata". Ne consegue che, per i **soggetti "solari"**, l'Unico 2015 relativo al periodo d'imposta 2014, poteva essere presentato entro il **30 dicembre 2015** per poter essere considerato come "dichiarazione validamente presentata". Il termine indicato nella seguente tabella deve essere osservato per la presentazione di una **dichiarazione a favore** del contribuente.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA UNICO 2015

VIOLAZIONE	TERMINE DI PRESENTAZIONE	DICHIARAZIONE INTEGRATIVA
Correzione di errori e/o che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, in ogni caso, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito. L'eventuale credito può essere utilizzato in compensazione ovvero chiesto rimborso.	30 settembre 2015	30 settembre 2016

► **3.3.2 Ravvedimento operoso**

L'istituto del ravvedimento operoso consente al contribuente, che decide di **regolarizzare** la sua posizione, di versare in modo autonomo le imposte, i tributi o, inviando la dichiarazione omessa, mediante la corresponsione di una **sanzione ridotta** rispetto a quella ordinaria.

Va ricordato che l'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, dispone che il ravvedimento operoso sia consentito a tutti i contribuenti, purché effettuato entro determinati **limiti di tempo**.

A seguito delle novità introdotte dalla legge di stabilità 2015 (legge n. 190/2014) e dalla legge di stabilità 2016 (legge n. 208/2015), è stato **esteso il periodo** entro il quale è possibile ravvedersi con conseguente **rimodulazione delle sanzioni**.

Il ravvedimento, infatti, è ora applicabile per tutta la durata del periodo di accertamento e l'entità della sanzione varia a seconda del momento in cui si provvede alla regolarizzazione.

Attenzione

È possibile eseguire il ravvedimento operoso prima che siano notificati atti di liquidazione o di accertamento e gli avvisi bonari. Come chiarisce la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 42/E del 12 ottobre 2016, nel momento in cui vengono notificati i citati atti, le sanzioni si applicano secondo le regole ordinarie.

Una pregevole novità, è la **riduzione** dell'importo della **sanzione minima**, ridotta al 15 per cento (in precedenza 30 per cento) per i **versamenti** effettuati **entro i 90 giorni**.

Nella tabella che segue si indicano le citate riduzioni.

SANZIONI RIDOTTE

SANZIONI RIDOTTE	FATTISPECIE
1/10	Nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data di scadenza
1/9 del minimo	Se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore
1/8 del minimo	Se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore
1/7 del minimo	Se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o

	sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore
1/6 del minimo	Se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore
1/5 del minimo	Se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione (ai sensi dell'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4), salvo nei casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale)
1/10 del minimo	Se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni

Oltre al pagamento delle somme dovute e delle sanzioni ridotte, il contribuente è obbligato al pagamento degli **interessi moratori**, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui effettivamente eseguito.

TASSO DI INTERESSE LEGALE

PERIODO	TASSO	NORMA DI RIFERIMENTO
Dal 1/1/2011 al 31.12.2011	1,5%	D.M. 7 dicembre 2010
Dal 1/1/2012 al 31.12.2013	2,5%	D.M. 12 dicembre 2011
Dal 1/1/2014 al 31.12.2014	1%	D.M. 12 dicembre 2013
Dal 1/1/2015 al 31.12.2015	0,5%	D.M. 11 dicembre 2014
Dal 1/1/2016	0,2%	D.M. 11 dicembre 2015

Per la **determinazione degli interessi** occorre applicare la seguente formula:

$$\text{Interessi} = \frac{\text{tributo} \times \text{interesse legale} \times \text{giorni trascorsi dalla violazione}}{36.500}$$

Con riguardo alle fattispecie che si possono concretizzare nell'ambito della dichiarazione dei redditi, il citato art. 13 individua le seguenti:

1. **tardivi versamenti delle somme dovute a titolo di acconto o di saldo risultanti dalla dichiarazione:** in questo caso, la sanzione del 15 per cento è ridotta:
 - allo 0,1 per cento giornaliero (in luogo dello 0,2 per cento), se il pagamento avviene entro i quattordici giorni successivi alla scadenza;
 - all'1,5 per cento, nel caso in cui il contribuente decida di ravvedersi tra il quindicesimo e il trentesimo giorno rispetto all'originaria scadenza;
 - all'1,67 per cento dell'importo non versato, a condizione che il versamento sia eseguito entro i novanta giorni dall'omissione o dall'errore ovvero, per le omissioni e gli errori commessi in dichiarazione, entro i 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;
2. **versamenti con ritardi oltre i 90 giorni:** in questo caso le sanzioni saranno ridotte:
 - al 3,75 per cento dell'importo non versato, per il pagamento effettuato con ritardo oltre 90 giorni e fino alla constatazione della violazione;
 - al 4,29 per cento dell'importo non versato, per il pagamento effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione;

- al 5 per cento dell'importo non versato, per il pagamento effettuato oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- al 6 per cento, se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione nel processo verbale di constatazione.

Esempio

Ravvedimento sprint

Rata non versata il 20 agosto 2016 per saldo IRPEF 2015 euro 32,13 versata il 29 agosto 2016.

Sanzione 0,29. Compilazione F24:

Codice tributo 4001 = 32,13 (per imposta non versata)

Codice tributo 8901 = 0,29 (per sanzione)

Esempio

Ravvedimento nei 30 giorni

Rata non versata il 20 agosto 2016 per saldo IRPEF 2015 euro 32,13 versata il 19 settembre 2016.

Interessi euro 0,01; sanzione 0,48. Compilazione F24:

Codice tributo 1989 = 0,01 (per interessi)

Codice tributo 4001 = 32,13 (per imposta non versata)

Codice tributo 8901 = 0,48 (per sanzione)

3. **mancata presentazione della dichiarazione entro il termine prescritto.** Se la dichiarazione è presentata con ritardo non superiore a 90 giorni, indipendentemente se sia dovuta o meno imposta, la violazione può essere regolarizzata eseguendo in modo spontaneo, entro lo stesso termine, il pagamento di una sanzione pari ad 1/10 della sanzione fissa di euro 250, ferma restando l'applicazione delle sanzioni relative alle eventuali violazioni riguardanti il pagamento dei tributi, qualora non regolarizzate secondo le modalità di cui al punto 1. Questa è anche la posizione assunta dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016.

DICHIARAZIONE PRESENTATA ENTRO 90 GIORNI

VIOLAZIONE	VALIDA PRESENTAZIONE	SANZIONI
Omessa presentazione nei termini della dichiarazione	Si considerano valide le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine. Non bisogna presentare dichiarazione integrativa	Pagamento di una sanzione, ferma restando l'applicazione delle sanzioni relative alle eventuali violazioni riguardanti il pagamento delle imposte, se non regolarizzate

Ravvedimento parziale

Il contribuente può eseguire il **versamento** delle imposte, delle sanzioni e degli interessi anche in modo **frazionato**, purché effettuato nei termini di legge, usufruendo del ravvedimento parziale.

Esempio

Si pensi a titolo esemplificativo ad un contribuente che presenti una dichiarazione integrativa per far emergere un maggior reddito imponibile relativo all'anno d'imposta 2013 a cui è collegato il versamento di una maggiore imposta pari ad euro 1.000. In tal caso, fino al momento in cui non gli sarà notificato un atto impositivo, il contribuente potrebbe ravvedersi suddividendo la somma da versare a titolo di imposta, sanzioni ed interessi negli anni. A titolo di esempio, il contribuente potrebbe versare: euro 200 a settembre 2015, euro 300 a settembre 2016 ed euro 500 a settembre 2017. È fuori dubbio che in questa ipotesi avrebbe diritto a beneficiare della riduzione delle sanzioni in misura differente a seconda del momento in cui procede al versamento e, pertanto, le sanzioni saranno ridotte di 1/8 del minimo per il versamento effettuato a settembre 2015, di 1/7 del minimo per il versamento effettuato a settembre 2016 e 1/6 del minimo per il versamento effettuato a settembre 2017.

Con la risoluzione 23 giugno 2011, n. 67/E, l'Agenzia delle entrate ha specificato che il ravvedimento operoso, in assenza di indicazioni normative contrarie, può essere anche parziale, fermi restando i termini previsti dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997. A tal fine, è necessario che siano corrisposti **interessi e sanzioni** commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente.

Attenzione

Nel caso in cui, tra un versamento e l'altro, sopravvenga un **atto istruttorio** (esempio: atto di accertamento), il ravvedimento può ritenersi valido solo per la parte sanata prima dell'inizio della verifica/notifica dell'atto impositivo.

► 3.3.3 Sanzioni amministrative

La sanzione amministrativa consiste, generalmente, nel pagamento di una **somma di denaro**, versata dal contribuente a seguito di una **violazione di un obbligo tributario**. Le sanzioni, comprese quelle accessorie, sono **irrogate** dall'Ufficio o dall'ente competente all'accertamento dei tributi cui le violazioni si riferiscono.

In materia di **dichiarazione dei redditi**, si possono manifestare **diverse violazioni**, collegate o meno al pagamento del tributo. Di seguito si riassumono le principali violazioni con le relative sanzioni da applicare.

Omessa presentazione della dichiarazione dei redditi

Una delle novità introdotte con il D.Lgs. n. 158/2015 riguarda il caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi. In particolare, viene riconfermata la sanzione, in caso di imposte dovute, nella **misura** che va dal 120 al 240 per cento, così come prevista dall'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, con un minimo di 250 euro. Nel caso in cui **non vi siano imposte dovute**, si applica la **sanzione fissa** da euro 250 a 1.000 euro, in precedenza disposta da euro 258 a euro 1.032. Tuttavia, ove la dichiarazione sia **presentata entro il termine per l'invio di quella per l'anno successivo** e comunque prima dell'inizio di un controllo fiscale, la **sanzione è dimezzata**, e diviene quindi dal 60 per cento al 120 per cento delle imposte, con un **minimo** di 200 euro. In quest'ultima fattispecie, se non sono dovute imposte la sanzione è anche in tal caso fissa, da 150 euro a 500 euro.

SANZIONE

VIOLAZIONE	SANZIONE
Omessa presentazione della dichiarazione (art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997)	Dal 120% al 240% delle imposte dovute. Da 250 euro a 1.000 euro, se non sono dovute imposte

Dichiarazione con indicazione del reddito imponibile inferiore a quello accertato o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante

Prima della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 158/2015, la sanzione base prevista per la violazione di **dichiarazione infedele** veniva applicata nella misura dal 100 per cento al 200 per cento dell'imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato.

Il legislatore, è intervenuto, modificando i commi da 2 a 4 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997, introducendo una **graduazione delle sanzioni**, in base al comportamento tenuto dal contribuente.

In particolare, nella normalità dei casi, la sanzione viene ridotta dal 90 per cento al 180 per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, mentre, nell'ipotesi in cui l'infedeltà sia il risultato di **operazioni inesistenti o condotte fraudolente** da parte del contribuente, la sanzione può essere aumentata dal 135 per cento al 270 per cento della maggiore imposta dovuta.

La sanzione scende ulteriormente, nel caso di infedeltà, se la maggiore imposta o il minor credito accertati sono **inferiori al 3 per cento** del reddito dichiarato e complessivamente **inferiore a 30.000 euro**. Per regolarizzare la propria posizione con il Fisco, come chiarisce la citata circolare n. 42/E/2016, il contribuente è obbligato a presentare una dichiarazione integrativa e a versare, oltre al tributo dovuto e agli interessi, anche la sanzione proporzionale – assorbente delle altre violazioni relative all'infedeltà dichiarativa disvelata, ovvero quella prevista per l'omesso versamento – avvalendosi del ravvedimento operoso, applicando le riduzioni in funzione del momento in cui interviene il versamento.

Dichiarazione infedele lieve

Il nuovo comma 4 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 prevede una **riduzione** delle **sanzioni** pari ad 1/3, in presenza di violazioni derivanti dall'**erronea imputazione di costi o ricavi nell'esercizio di rilevazione**, ossia nell'esercizio di competenza. Vengono, infatti, previste soluzioni differenti a seconda che si tratti di componenti positivi o negativi di reddito. Per beneficiare della riduzione, è necessario che gli stessi siano stati erroneamente imputati e che, quindi, abbiano già concorso alla determinazione del reddito nel periodo d'imposta in cui interviene l'attività di accertamento o nei precedenti. Per quel che concerne, invece, i **componenti negativi**, è sufficiente, che gli stessi non siano stati dedotti più volte. Qualora l'errore di competenza non abbia determinato danni erariali, la sanzione irrogata nella misura fissa è pari a 250 euro. Si tratta esclusivamente delle ipotesi in cui l'anticipazione o la posticipazione dei componenti positivi o negativi di reddito non abbiano prodotto alcun vantaggio per il contribuente nemmeno negli esercizi successivi.

SANZIONE

VIOLAZIONE	SANZIONE
Dichiarazione infedele (art. 1, commi 2 e 3, del D.Lgs. n. 471/1997)	La sanzione viene ridotta dal 90 per cento al 180 per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, mentre, nell'ipotesi in cui l'infedeltà sia il risultato di operazioni inesistenti o condotte fraudolente da parte del contribuente, la sanzione può essere aumentata dal 135 per cento al 270 per cento della maggiore imposta dovuta.
Dichiarazione infedele lieve (art 1, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997)	Riduzione delle sanzioni pari ad 1/3, in presenza di violazioni derivanti dall'erronea imputazione di costi o ricavi nell'esercizio di rilevazione, ossia nell'esercizio di competenza. Qualora l'errore di competenza non abbia determinato danni erariali, la sanzione irrogata nella misura fissa è pari a 250 euro.

Omissione o incompletezza dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi, di cui all'art. 110, comma 11, del T.U.I.R., non indicati nella dichiarazione

La sanzione applicabile è pari al **10 per cento** dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000.

Attenzione

Dal 1° gennaio 2016 per i soggetti coincidenti con l'anno solare, viene meno l'applicabilità della relativa sanzione amministrativa (circolare dell'Agenzia delle entrate 26 settembre 2016, n. 39/E).

SANZIONE

VIOLAZIONE	SANZIONE
Spese e componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi di cui all'art. 110, comma 11, del T.U.I.R.	10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000. Si precisa che dal 1° gennaio 2016, il comma 11 dell'art. 110 del T.U.I.R. è stato abrogato dall'art. 1, comma 142, della legge n. 208/2015.

Mancato o carente versamento delle imposte dichiarate

Si applica la sanzione del **30 per cento** delle somme non versate, ferma restando la possibilità di avvalersi del **ravvedimento operoso** come sopra precisato. La sanzione del 30 per cento si applica anche sulle maggiori imposte risultanti dai **controlli automatici e formali** effettuati ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973.

VIOLAZIONE	SANZIONE
Omessi o ritardati versamenti diretti (art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997)	30% dell'imposta dovuta

Utilizzo in compensazione di crediti inesistenti

Si applica la sanzione **dal 100 al 200 per cento** della misura dei crediti stessi.

VIOLAZIONE	SANZIONE
Compensazione crediti inesistenti (art. 27, comma 18, del D.L. n. 185/2008)	Dal 100% al 200% della misura dei crediti.
Compensazione crediti inesistenti per importi superiori a 50.000 euro	200% della misura dei crediti

► **3.3.4 Violazioni in materia di IVA**

Il ravvedimento in materia di imposta sul valore aggiunto era disciplinato, prima della riforma del D.Lgs. n. 472/1997, dall'art. 48, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

L'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 ha completamente innovato la disciplina previgente, eliminando anche l'istituto del ravvedimento preventivo, riducendo i termini per sanare le violazioni commesse.

In materia di IVA possono essere regolarizzate le violazioni di seguito indicate.

Versamento omesso o insufficiente

In caso di omesso o insufficiente versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale e a quelle periodiche, il nuovo art. 13, comma 1, del menzionato decreto, prevede una sanzione pari al **30 per cento** dell'importo non versato. La sanzione del 30 per cento viene **ridotta alla metà** (15 per cento), se il **versamento** viene eseguito **entro 90 giorni** dalla scadenza. Per i **ritardi non superiori a 15 giorni**, la sanzione del 15 per cento, è ulteriormente ridotta a un importo pari ad 1/5 per ciascun giorno di ritardo.

VIOLAZIONE	SANZIONE
VERSAMENTO OMESSO O INSUFFICIENTE	Sanzione pari al 30 per cento dell'importo non versato. La sanzione del 30 per cento viene ridotta alla metà (15 per cento), se il versamento viene eseguito entro 90 giorni dalla scadenza. Per i ritardi non superiori a 15 giorni, la sanzione del 15 per cento, è ulteriormente ridotta a un importo pari ad 1/5 per ciascun giorno di ritardo

Ravvedimento breve

1. a 1/10 di 1/5 per ogni giorno di ritardo, se il contribuente effettua il versamento entro il 14° giorno dalla scadenza del pagamento;
2. a 1/10, se il contribuente decide di effettuare il versamento dopo il 14° giorno, ma entro i 30 giorni dalla scadenza del pagamento;
3. a 1/9, se il contribuente decide di effettuare il versamento entro 90 giorni dalla scadenza del pagamento.

Esempio

Rata non versata il 16 marzo 2016 per IVA febbraio 2016 pari a euro 2.000 versata il 20 marzo 2016

Interessi euro 0,04, sanzioni euro 8. compilazione F24:

Codice tributo: 1991 = 0,04 (interessi)

Codice tributo: 8904 = 8 (sanzioni)

Codice tributo: 6002 = 2.000 (per imposta non versata)

Ravvedimento lungo

4. a 1/8 del 30 per cento, se il contribuente effettua il versamento entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione;
5. a 1/7 del 30 per cento, se il contribuente decide di effettuare il versamento entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione;

6. a 1/6 del 30 per cento, se il contribuente decide di effettuare il versamento oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione;
7. a 1/5 del 30 per cento, se il contribuente decide di effettuare il versamento dopo la constatazione della stessa con un processo verbale di constatazione.

Esempio

Rata non versata il 16 dicembre 2015 per IVA novembre 2015 pari a euro 2.000 versata il 30 luglio 2016

Presentazione dichiarazione 30 settembre 2016

Interessi euro 2,73, sanzioni euro 75. compilazione F24:

Codice tributo: 1991 = 2,73 (interessi)

Codice tributo: 8904 = 75 (sanzioni)

Codice tributo: 6011 = 2.000 (per imposta non versata)

Violazioni meramente formali

In presenza di violazioni formali che risultano essere di ostacolo all'Ufficio per l'attività accertativa, la violazione potrà essere regolarizzata mediante l'istituto del ravvedimento operoso, con il pagamento di una **sanzione ridotta in relazione al tempo intercorso tra la commissione e la regolarizzazione**. Le violazioni formali relative alle dichiarazioni sono disciplinate dall'art. 8 del D.Lgs. n. 471/1997, il quale prevede una **sanzione da euro 250 a euro 2.000** per le seguenti violazioni:

8. omessa, inesatta incompleta indicazione dei dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e, se diverso da persona fisica, del suo rappresentante legale;
9. omessa, inesatta, incompleta indicazione dei dati rilevanti per la determinazione del tributo;
10. dichiarazione redatta su stampati non conformi ai modelli ministeriali;
11. assenza o incompletezza dei documenti e atti dei quali è prescritta la conservazione o l'esibizione.

RIDUZIONI POSSIBILI APPLICATE ALLA SANZIONE DI EURO 250

Art. 13, comma 1, lett. a bis) - riduzione a 1/9	Sanzione euro 27,78
Art. 13, comma 1, lett. b) - riduzione a 1/8	Sanzione euro 31,25
Art. 13, comma 1, lett. b-bis) - riduzione a 1/7	Sanzione euro 35,71
Art. 13, comma 1, lett. b-ter - riduzione a 1/6	Sanzione euro 41,67
Art. 13, comma 1, lett. b-quater - riduzione a 1/5	Sanzione euro 50

Violazioni sostanziali

Le più importanti violazioni sostanziali che vanno ad incidere sulla determinazione e sul pagamento dell'IVA dovuta sono le seguenti.

Omessa o tardiva presentazione della dichiarazione

È disciplinata dall'art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997. La sanzione in questo caso va **dal 120 al 240 per cento** dell'ammontare del tributo dovuto con un **minimo di euro 250**. È possibile **regolarizzare** la violazione, se la dichiarazione è presentata con un **ritardo non superiore a 90 giorni** rispetto al termine di scadenza naturale. **Se non vi è imposta dovuta**, ai sensi dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, la sanzione sarà ridotta ad euro 25, ossia 1/10 di euro 250. Se sono dovute somme a titolo di imposta, la sanzione sarà ridotta a 1/10 di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione.

VIOLAZIONE	SANZIONE
Omessa o tardiva presentazione della dichiarazione (art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997)	La sanzione va dal 120 al 240 per cento dell'ammontare del tributo dovuto con un minimo di euro 250

Omessa fatturazione e/o registrazione di operazioni imponibili

È disciplinata dall'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997. Il comma 1 di detto articolo prevede, in caso di omessa fatturazione o registrazione di operazioni imponibili, una **sanzione dal 90 al 180 per cento** dell'imposta relativa

all'imponibile non correttamente documentato o non registrato nel corso dell'esercizio. La sanzione sarà ridotta da 1/9 fino ad 1/5.

RIDUZIONI POSSIBILI

Art. 13, comma 1, lett. a-bis) - riduzione a 1/9	Sanzione euro 27,78
Art. 13, comma 1, lett. b) - riduzione a 1/8	Sanzione euro 31,25
Art. 13, comma 1, lett. b-bis) - riduzione a 1/7	Sanzione euro 35,71
Art. 13, comma 1, lett. b-ter - riduzione a 1/6	Sanzione euro 41,67
Art. 13, comma 1, lett. b-quater - riduzione a 1/5	Sanzione euro 50

Omessa fatturazione di operazioni non imponibili esenti o non soggette per assenza del requisito di territorialità
È disciplinata dal comma 2 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997. Tale comma prevede una **sanzione** che va **dal 5 al 10 per cento** dei corrispettivi non documentati o non registrati. Se la violazione non ha inciso sulla **corretta liquidazione** del tributo e non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito, si applica una sanzione in misura fissa tra euro 250 e euro 2.000. La fattispecie in esame, potrà essere sanata utilizzando l'istituto del **ravvedimento operoso** con riduzioni da 1/9 fino ad un 1/5, come da tabella precedente.

VIOLAZIONE	SANZIONE
Omessa fatturazione e/o registrazione di operazioni imponibili (art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997)	Sanzione dal 90 al 180 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o non registrato nel corso dell'esercizio
Omessa fatturazione di operazioni non imponibili esenti o non soggette per assenza del requisito di territorialità (art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997)	Sanzione che va dal 5 al 10 per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati. Se la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo e non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito, si applica una sanzione in misura fissa tra euro 250 e euro 2.000

► 3.4 Il nuovo ravvedimento operoso dopo i chiarimenti della circolare n. 42/E/2016

di Mauro Nicola

► 3.4.1 Premessa

Con la pubblicazione della circolare n. 42/E/2016 l’Agenzia delle Entrate è intervenuta, e oseremmo dire anche a gamba tesa, su determinati e determinanti aspetti inerenti la regolarizzazione delle dichiarazioni con errori o presentate in ritardo, le metodologie operative del “nuovo” ravvedimento operoso, e fornendo ulteriori precisazioni rispetto al comunicato stampa del 18 dicembre 2015 sugli stessi temi.

Obiettivo del documento di prassi in commento è quello della corretta individuazione delle sanzioni da applicare, anche alla luce della rilevante verifica da effettuare, nel caso in cui le correzioni di errori dichiarativi siano effettuate entro oppure oltre 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione, e quindi configurabili o meno all’interno della fattispecie disciplinata dall’art. 13, comma 1, lettera a-bis), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

► 3.4.2 La dichiarazione tardiva

Analizziamo sin da subito quello che, a parere dello scrivente, risulta essere il chiarimento più opacizzante della prassi dell’Agenzia in analisi, ossia il *revirement* estremo fornito in materia di presentazione della dichiarazione tardiva.

Attenzione

Va ricordato, seppur superfluo appare, che la dichiarazione tardiva, è quella presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione ordinario.

In questo caso, afferma l’Agenzia, la stessa rimane soggetta alla sanzione in misura fissa di 250 euro, di cui all’art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997 (misura applicabile dopo l’entrata in vigore del decreto sanzioni n. 158 del 2015 in luogo della precedente, pari a euro 258), prevista per l’omissione della dichiarazione in assenza di debito d’imposta, ma viene, e in questo caso correttamente aggiunto, che ferma rimane la sanzione per omesso versamento laddove alla tardività della dichiarazione si accompagni anche un carente o tardivo versamento del tributo emergente dalla dichiarazione stessa.

L’Agenzia, con un incredibile colpo di teatro, a livello interpretativo, esclude per la dichiarazione tardiva la rilevanza, invece, della sanzione introdotta dal D.Lgs. n. 158 del 2015 per l’ipotesi in cui la dichiarazione venga inviata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo e, comunque, prima dell’inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza - determinata nella misura compresa tra euro 150 e euro 500 in assenza di debito d’imposta - poiché, secondo l’Agenzia, tale fattispecie riguarda esclusivamente le dichiarazioni “omesse”, ossia quelle presentate oltre novanta giorni dalla scadenza del termine e non è ravvedibile, quindi, dal contribuente.

E per consecuzione di termini logici di ragionamento, le medesime esclusioni applicative di riduzione del carico sanzionatorio, nel caso di dichiarazioni tardive, vengono attribuite alle disposizioni contenute nel comma 4-*bis* di cui all’art. 7, del D.Lgs. n. 472 del 1997, secondo cui *“salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà”*.

Detta disposizione, infatti, costituisce una norma generale di “chiusura” del sistema, applicabile ai soli casi non espressamente disciplinati dalle singole disposizioni di settore e, pertanto, non trova applicazione con riferimento alle fattispecie di ritardo che risultino, nel sistema, già sanzionate, quali quelle relative alle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette, ai fini Iva, del sostituto d’imposta e con riferimento ad ogni altra ipotesi in cui il ritardo dichiarativo sia già direttamente regolato.

Attenzione

In definitiva, secondo l’Agenzia delle Entrate la dichiarazione tardiva presentata entro i primi 90 giorni sconterà la sanzione fissa per la tardività (250 euro) ridotta, in sede di ravvedimento operoso, a 1/10, ai sensi della lettera c),

mentre il tardivo, o carente versamento del tributo, sarà regolarizzato applicando le riduzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997 a seconda del momento in cui interviene il versamento.

► 3.4.3 Le violazioni dichiarative configurabili nei primi novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione

Secondo l'Agenzia, il legislatore ha voluto, con l'introduzione nell'istituto del ravvedimento operoso della lettera a)-bis, art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997, prevedere un'ipotesi specifica di regolarizzazione per le violazioni commesse mediante la dichiarazione; ciò che, da un punto di vista sanzionatorio, evidenzia il riconoscimento di uno specifico rilievo all'errore inerente al contenuto della dichiarazione originaria, corretta dal contribuente entro i novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione, piuttosto che all'errore inerente al ritardo nella sua presentazione.

In altri termini, la nuova disciplina del ravvedimento operoso della lettera a)-bis ha reso necessario attribuire valenza a quella **distinzione concettuale tra dichiarazione integrativa** - che presuppone una modifica al contenuto di una dichiarazione tempestivamente presentata - **e dichiarazione tardiva**, che era stata superata per le ragioni di opportunità di cui si è detto, sebbene con alcuni temperamenti rispetto all'originaria impostazione del 1998.

Del resto, se la dichiarazione integrativa nei novanta giorni continuasse ad essere assimilata alla dichiarazione tardiva, la lettera a)-bis - nella parte in cui consente la regolarizzazione entro novanta giorni delle violazioni commesse mediante dichiarazione - non avrebbe più alcun valore positivo, né potrebbe trovare applicazione alcuna.

Attenzione

Rimane fermo che la dichiarazione integrativa presentata entro novanta giorni, sebbene sanzionata come dichiarazione irregolare, è comunque idonea a sostituire quella presentata nei termini ordinari.

Dichiarazioni integrative per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale

L'Agenzia puntualizza poi le diverse metodologie di presentazione di dichiarazioni integrative per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale rispetto a quelle relative alle dichiarazioni integrative necessarie per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale.

Infatti in caso di dichiarazione integrativa/sostitutiva presentata nei primi novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario, per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, la sanzione configurabile - e, dunque, quella da prendere a riferimento in caso di ravvedimento - non è più quella prevista per la tardività, di cui all'art. 1, comma 1 (ai fini delle imposte dirette) del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, bensì quella di cui al successivo art. 8, concernente le *“violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni”*.

Attenzione

È importante sottolineare come tale disposizione disciplina le violazioni di carattere formale relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni che non integrino un'ipotesi di infedele dichiarazione, violazioni nelle quali può ascriversi quella dell'infedeltà dichiarativa corretta dal contribuente nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine.

Esempio

Così, a titolo di esempio, se il contribuente presentasse una dichiarazione integrativa/sostitutiva entro novanta giorni dalla scadenza ordinaria per correggere l'omessa indicazione, nella dichiarazione originaria, di un reddito da locazione, la sanzione da prendere a riferimento per la regolarizzazione è quella di cui al citato art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, secondo cui, *“fuori dei casi previsti negli artt. 1, 2 e 5, (ossia fuori dai casi di infedeltà n.d.r.) se (nel)la dichiarazione (...) sono omissi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per (...)la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro*

elemento prescritto per il compimento dei controlli, si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000, ferma restando la necessità di regolarizzare anche l'eventuale omesso versamento.

*Dichiarazioni integrative per correggere **errori rilevabili** in sede di controllo automatizzato o formale*

Nel caso invece di dichiarazione integrativa/sostitutiva presentata nei primi novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario, per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, la sanzione configurabile sarà solo quella per omesso versamento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, pari al 30% di ogni importo non versato, non trovando applicazione la sanzione di euro 250.

Rimane ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso applicando le riduzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda del momento in cui interviene il versamento.

► 3.4.4 Le violazioni dichiarative configurabili decorsi novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione

*Dichiarazione integrativa per correggere errori **non rilevabili** in sede di controllo automatizzato o formale*

Successivamente al decorso dei novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, le violazioni consistenti in errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali, integrano la violazione di infedele dichiarazione, per la quale, dal 1° gennaio 2016, è prevista una sanzione compresa tra il novanta e il centoottanta per cento della maggior imposta dovuta della differenza del credito utilizzato.

Qualora il contribuente intendesse regolarizzare la propria posizione con il Fisco - anche a seguito di una comunicazione di *compliance* inviata dall'Agenzia delle Entrate - sarà tenuto a presentare una dichiarazione integrativa e a versare, oltre al tributo dovuto e agli interessi, la corrispondente sanzione proporzionale - assorbente delle altre violazioni relative all'infedeltà dichiarativa disvelata, ovvero quella prevista per l'omesso versamento - avvalendosi, eventualmente, del ravvedimento operoso e applicando le riduzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda del momento in cui interviene il versamento.

Attenzione

Va da sé che tale sanzione troverà applicazione solo con riferimento a quelle violazioni costituenti, sin dall'origine, infedeltà dichiarativa, mentre quelle consistenti, sin dall'origine, in una mera irregolarità dichiarativa ai sensi del citato art. 8, rimangono sanzionabili in forza della relativa disposizione.

Esempio

Così, nel riprendere l'esempio precedente, se il contribuente presenta una dichiarazione integrativa oltre novanta giorni per correggere l'omessa indicazione, nella dichiarazione originaria, di un reddito da locazione di immobili ad uso non abitativo, la sanzione da prendere a riferimento per la regolarizzazione è quella dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997, secondo cui, se *"nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato"*.

Laddove, invece, l'omissione o l'incompletezza integravano sin dall'origine un'ipotesi di irregolarità dichiarativa e non di infedeltà - come, ad esempio, nel caso in cui il contribuente abbia omesso o indicato in maniera inesatta o incompleta dati rilevanti per la sua individuazione - la sanzione da prendere a base di commisurazione del ravvedimento operoso oltre i novanta giorni rimarrà quella prevista dall'art. 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, più volte richiamato.

Attenzione

È importantissimo ricordare che in tutti i casi in cui il contribuente si avvalga dell'istituto del ravvedimento operoso nessun impatto avrà sul medesimo il principio del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997, restando dovute, autonomamente, in sede di ravvedimento le sanzioni ridotte per le cosiddette violazioni prodromiche: quale, ad esempio, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'omessa fatturazione.

*Dichiarazioni integrative per correggere errori **non rilevabili** in sede di controllo automatizzato o formale presentate entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva: il trattamento dell'acconto omesso o carente.*

Nel caso in cui il contribuente presenti una dichiarazione integrativa da cui emerga una maggiore imposta dovuta, con conseguente determinazione di **acconti dovuti per l'anno d'imposta successivo in misura superiore**, non potrà essere irrogata la sanzione per carente versamento dell'acconto se la dichiarazione integrativa è presentata successivamente al termine di versamento del secondo acconto.

Attenzione

In ogni caso, anche quando l'integrazione avvenga prima del citato termine, il primo acconto non sarà sanzionabile quando con il secondo acconto sia versata la differenza dovuta calcolata con riferimento alla dichiarazione integrata.

Come già fu chiarito con circolare n. 23/E del 9 giugno 2015, infatti, la fattispecie dell'insufficiente o omesso versamento dell'acconto si perfeziona solo con l'inutile decorso del termine di scadenza del versamento stesso ed è autonoma rispetto alla dichiarazione che semplicemente ne determina l'ammontare.

Pertanto, se l'importo versato per gli acconti è commisurato a quello determinato nella dichiarazione vigente al momento del versamento, il contribuente non potrà essere assoggettato a sanzione per carente versamento.

*Dichiarazione integrativa per correggere **errori rilevabili** in sede di controllo automatizzato o formale*

In caso di dichiarazione integrativa presentata oltre i novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario, per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, la sanzione configurabile resta solo quella per omesso versamento, pari al trenta per cento di ogni importo non versato, non trovando applicazione la sanzione di euro 250.

Rimane, anche in tal caso, ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso, applicando le riduzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997 a seconda del momento in cui interviene il versamento.

Dichiarazione omessa

Da ultimo, l'Agenzia con l'intervento di prassi in commento illustra, e spiega, il caso della mancata presentazione della dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione, che comporta l'applicazione della sanzione prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione, compresa tra il centoventi e il duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250.

Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000.

Se, peraltro, la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500.

Attenzione

Si ricorda che la dichiarazione presentata oltre novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione è da considerarsi, comunque, omessa con la conseguenza che le sanzioni non possono essere spontaneamente regolarizzate mediante l’istituto del ravvedimento operoso.

Inoltre, è bene osservare che, in caso di accertamento di maggiori imponibili rispetto a quelli indicati nella dichiarazione presentata oltre i novanta giorni dalla scadenza ma entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d’imposta successivo, si rende applicabile la sanzione di omessa presentazione della dichiarazione nella misura compresa tra il centoventi e il duecentoquaranta per cento dell’ammontare dell’imposta dovuta.

► 3.4.5 Schema di sintesi

Correzione entro novanta giorni della dichiarazione annuale - Adempimenti dei contribuenti

Dichiarazione integrativa		Dichiarazione tardiva	
Presentare la dichiarazione corretta entro novanta giorni dalla scadenza del termine (29 dicembre per i solari)		Presentare la dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine (29 dicembre per i solari)	
Versare le relative sanzioni		Versare le relative sanzioni	
Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali <ul style="list-style-type: none"> ▪ euro 250 (art. 8, comma 1*), ridotta ad 1/9, ai sensi della lettera a-bis) = euro 27,78 + <ul style="list-style-type: none"> ▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell’art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento. * Salvo che ricorra una diversa e più specifica irregolarità dichiarativa disciplinata dall’art. 8.	Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali <ul style="list-style-type: none"> ▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell’art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento. 	+ <ul style="list-style-type: none"> ▪ euro 250* (articolo 1, comma 1), ridotta a 1/10, ai sensi della lettera c) = euro 25 ▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell’art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento. 	

Dichiarazione integrativa		Dichiarazione Omessa
Presentare la dichiarazione corretta		Il ravvedimento della dichiarazione omessa dopo novanta giorni non è possibile.
Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento		
Versare le relative sanzioni		
<p>Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ sanzione pari al novanta per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento <p>Oppure</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Se non sono dovute imposte o non ricorre infedeltà della dichiarazione ma irregolarità della stessa, applicazione della sanzione prevista dall'art. 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento. 	<p>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento. 	

► 3.5 Dichiarazione integrativa a favore soltanto entro l'anno successivo

di Mauro Nicola

► 3.5.1 Premessa

In caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 se diretta ad evitare un danno della P.A. (art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998), mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8 bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento e, in ogni caso, sempre opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria

Questa la massima della Sentenza 30 giugno 2016, n. 13378 di Suprema Corte di Cassazione assunta a Sezioni Unite in materia di dichiarazioni integrative a favore del contribuente.

In buona sostanza la sintesi del pensiero dei Giudici può essere riassunto come segue: la dichiarazione integrativa a favore del contribuente è emendabile solo entro un anno, ma il contribuente ha sempre la possibilità di correggere in giudizio errori od omissioni commessi nella redazione della dichiarazione, a prescindere dall'esistenza o meno di una integrativa. L'eventuale correttiva non incide comunque sul termine per chiedere il rimborso delle maggiori imposte, fissato a 48 mesi dalla data degli indebiti versamenti.

► 3.5.2 La sentenza

La decisione assunta a Sezione Unite è la derivata di un processo giurisprudenziale lungo e complesso che ha messo fine a un contrasto interpretativo esistente da diversi anni tra le sezioni della Suprema Corte.

Non possiamo dimenticare che negli ultimi anni è stato vivo il dibattito sulla questione relativa al termine ultimo entro il quale il contribuente possa presentare una dichiarazione integrativa a favore.

Un orientamento, ripetutamente confermato, ha ritenuto che il contribuente potesse emendare la dichiarazione allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, anche in sede contenziosa, per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione Finanziaria, nulla ostando che la possibilità di emendare, mediante allegazione di errori nella dichiarazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, sia esercitabile non solo nel limite delle disposizioni sulla riscossione delle imposte ovvero del regolamento per lo presentazione delle dichiarazioni, ma anche nella fase difensiva processuale.

Altro orientamento ha ritenuto che l'atto di rettifica da parte del contribuente inteso a correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito o minor credito d'imposta, sarebbe ammissibile solo entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Sull'argomento si sono riscontrate difformità interpretative anche in dottrina, laddove si è talora sostenuta la possibilità di emendare la dichiarazione per il contribuente, sia in favore che in danno, entro il termine quadriennale, o per altro verso si è sostenuta la possibilità di emendare in favore del contribuente, entro il più ristretto termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, anche a fini diversi dalla compensazione.

In dottrina è poi stato anche, acutamente invero, rilevato che sussisterebbe una ulteriore disparità di trattamento tra il contribuente privato e l'imprenditore, posto che quest'ultimo, ove l'errore fosse ascrivibile ad una cattiva applicazione del criterio di competenza, avrebbe a disposizione lo strumento del quadro RS (errori contabili) ed il supporto della circolare 31/E/2013.

Con tal sistema, infatti, si riuscirebbe a correggere gli errori anche più datati, ricalcolando i risultati dei modelli intermedi e riconducendo il risultato differenziale all'ultima dichiarazione presentata, che resterebbe sempre nei termini consentiti dal comma 8-bis dell'articolo 2 del D.P.R. 322/1998.

► 3.5.3 Il caso

Tratteggiamo ora la vicenda per comprendere al meglio come si è arrivati alla decisione finale dei Giudici.

La questione vedeva coinvolta un'impresa raggiunta da una serie di accertamenti. Impugnati gli atti, la società contribuente evidenziava di avere omesso in dichiarazione alcuni costi, aveva quindi presentato dichiarazione integrativa con richiesta di compensazione del credito fiscale. Secondo l'ufficio l'errore era stato emendato con

troppo ritardo e anche i giudici tributari (Ctp Agrigento e Ctr Sicilia) respingevano la tesi della società. Le Sezioni Unite della Cassazione hanno ribaltato il verdetto: la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2 comma 8-bis del D.P.R. n. 322/1998, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante.

Viceversa, la possibilità di presentare un'integrativa pro-fisco (correggendo cioè errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione) è ammessa fino al 31 dicembre del quarto anno successivo, vale a dire entro i termini per l'accertamento. Il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del pagamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa.

► 3.5.4 La decisione e le motivazioni

Tuttavia, a fronte della tesi restrittiva sull'integrativa a favore, le Sezioni Unite ribadiscono il diritto per l'impresa di far valere le correzioni in giudizio: *“Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2 dpr 322/1998 e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38 dpr 602/1973, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria”*.

I Giudici di Piazza Cavour ammettono quindi la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa “a favore”, esercitando, però, il proprio diritto entro e non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante.

Oltre tale data il contribuente potrà utilizzare altri strumenti, confacenti con il panorama della riscossione, quali l'istanza di rimborso da articolo 38 del D.P.R. 602/1973.

Per meglio precisare. I giudici di legittimità, evidenziando il diverso campo applicativo delle norme in materia di accertamento rispetto a quelle relative alla riscossione, sottolineano la conseguente e necessaria distinzione tra la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8 bis, e il diritto al rimborso di cui all'art. 38, D.P.R. n. 602/1973. Si legge chiaramente «L'ultimo periodo del comma 8 bis, nell'affermare che "L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 11"), evidenzia la specificità funzionale della dichiarazione integrativa confortando, nel contempo, l'esclusiva incidenza su di essa e sui relativi effetti del termine di decadenza per essa predisposto.

Ne consegue che ove il contribuente opti per la presentazione della istanza di rimborso di cui all'art. 38 cit., verrà introdotto un autonomo procedimento amministrativo (in cui la istanza di parte costituisce l'atto di impulso della fase iniziale) del tutto distinto dalla attività di controllo automatizzato - formale ed in rettifica - originato dalla mera presentazione della dichiarazione fiscale».

Tale distinzione apre così ad un più ampio profilo, che riguarda il rapporto tra dichiarazione integrativa, istanza di rimborso e contenzioso giudiziario.

Risultano a questo punto evidenti tre profili di un'unica questione, cui corrispondono i tre differenti principi di diritto, così indicati:

1. se il contribuente, in caso di imposta sui redditi, abbia la facoltà di rettificare la dichiarazione, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito o minor credito d'imposta, solo entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo oppure
2. se, al contrario, quest'ultimo termine sia previsto solo ai fini della compensazione, per cui la rettifica sia possibile anche a mezzo di dichiarazione da presentare entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione e, in ogni caso, tanto in sede rimborso, nel rispetto dei relativi termini di decadenza e/o di prescrizione, quanto in sede di processuale, e cioè per opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato, ovvero
3. se il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, e dall'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, in sede

contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione Finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

E ciò perché nel contenuto dell'ordinanza di rimessione a cui le Sezioni Unite sono state chiamate a pronunciarsi, vi era la richiesta di comprendere in che modo il fattore tempo incidesse sulla pretesa tributaria, nonché sulle ragioni del contribuente.

In particolare, veniva richiesto di chiarire *«se il contribuente, in caso di imposta sui redditi, abbia la facoltà di rettificare la dichiarazione prevista dal DPR n. 600/1973, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, un maggior debito o minor credito d'imposta, solo entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (ex art. 2, comma 8 bis DPR n.322/1998) oppure se, al contrario, quest'ultimo termine sia previsto solo ai fini della compensazione, richiamata dal secondo periodo del comma 8 bis cit., per cui la predetta rettifica sia possibile anche a mezzo di dichiarazione da presentare entro il 31 Dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (ex art. 2, comma VIII, DPR n.322/1998) e, in ogni caso, tanto in sede di rimborso, nel rispetto dei relativi termini di decadenza e/o di prescrizione, quanto in sede processuale, e cioè per opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato»*.

Con la pronuncia, la Cassazione ha quindi esplicitamente affermato che il comma 8-bis dell'articolo 2 del D.P.R. 322/1998 (la disposizione, cioè, che consente la dichiarazione integrativa a favore con compensazione dell'eventuale credito con modello F24) non rappresenta un di cui del precedente comma 8 (norma che, sempre secondo la sentenza, sarebbe esclusivamente dedicata alla dichiarazione integrativa a sfavore), ma una norma del tutto autonoma e specifica.

Ciò significa che non esistono due binari temporali per la dichiarazione integrativa, uno breve (con possibilità di compensazione del credito) ed uno lungo (entro il termine di decadenza dell'accertamento) senza tale possibilità.

I giudici di Suprema Corte escludono che il limite decadenziale, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa, e dall'istanza di rimborso, si applichi anche alla possibilità per il contribuente di opporsi, in sede di contenzioso, alla maggiore pretesa tributaria.

Ne consegue che il contribuente potrà sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione incidente sull'obbligazione tributaria.

► 3.5.5 Rimborso Irap: istanza entro 48 mesi

Argomento strettamente collegato alla vicenda della presentazione della dichiarazione integrativa è quello legato alla presentazione dell'istanza di rimborso dell'IRAP versata dal contribuente in assenza dei presupposti soggettivi che lo rendevano debitore dell'imposta.

Proprio a ridosso della Sentenza numero 13378 di Suprema Corte è intervenuta l'ordinanza n. 15530 del 27 luglio 2016 dei medesimi Giudici.

La pronuncia della Consulta che ha affermato la necessità della sussistenza del presupposto dell'autonoma organizzazione non legittima a dilatare i tempi per richiedere la restituzione del tributo.

Il termine di quarantotto mesi dal versamento per la proposizione dell'istanza di rimborso, previsto a pena di decadenza dall'articolo 38 del D.P.R. 602/1973, non subisce deroghe in relazione all'imposta regionale sulle attività produttive per effetto della sentenza della Corte costituzionale 156/2001, che ha ritenuto in parte inammissibili e in parte infondate numerose questioni di legittimità costituzionale proposte con riferimento all'Irap, seppur in presenza di un importante revirement della giurisprudenza sulla debenza del tributo da parte di alcuni contribuenti.

I Giudici di legittimità hanno chiarito che – pur prescindendo dal fatto che si verte in materia non processuale e anche a voler ammettere la configurabilità di un affidamento incolpevole nella legittimità (nel caso, comunitaria) della norma vigente – *“la tutela di una tale situazione deve ritenersi recessiva rispetto al principio della certezza delle situazioni giuridiche (tanto più cogente in materia di entrate tributarie), che riceverebbe un grave vulnus, in ragione della sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei rapporti tributari che ne deriverebbe”*.

Il principio è stato recentemente ribadito con l'ordinanza 14597/2016, nella quale la Corte ha affermato che il termine decadenziale di cui all'articolo 38 del D.P.R. 602 *“è operante anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea da una sentenza della Corte di giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia incontra il limite dei rapporti*

esauriti, ricorrente anche quando sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche”.

La Suprema Corte ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, avverso la decisione della CTR che riteneva sussistente la tempestività della domanda di rimborso IRAP del professionista, decorrendo la stessa dalla data della sentenza del giudice costituzionale, in forza dei principi in tema di overruling, fenomeno che ricorre quando si registra una svolta inopinata e repentina rispetto a un precedente diritto vivente consolidato che si risolve in una compromissione del diritto di azione e di difesa di una parte.

Secondo la Cassazione, è del tutto errato il richiamo operato dalla CTR all'applicazione del c.d. overruling in ragione dell'affidamento che il contribuente avrebbe goduto in epoca anteriore alla pronuncia della Corte Costituzionale in ordine alla debenza del tributo, sì da poter fruire del termine di decadenza decorrente da tale decisione con la quale sarebbe stata chiarita, con efficacia interpretativa vincolante, l'insussistenza del tributo in assenza del presupposto dell'esercizio di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Non basta che il Giudice delle leggi definisca una certa interpretazione come costituzionalmente obbligata e la sola compatibile con le norme della Costituzione perché questa possa imporsi all'osservanza dei giudici, essendo questi ultimi tenuti autonomamente a verificare, con l'uso di tutti gli strumenti ermeneutici dei quali dispongono, se la norma possa realmente assumere quel significato e quella portata; e, qualora le premesse ermeneutiche della soluzione proclamata costituzionalmente obbligata travalichino i limiti dell'interpretazione letterale-logico-sistematica, i giudici hanno il dovere di non attenersi a quella soluzione, per la decisiva ragione che, in caso contrario, disapplicherebbero una norma vigente e arrecherebbero un vulnus ai principi di legalità e di soggezione alla legge.

Pertanto, la CTR ha errato nel far decorrere il termine di decadenza per il rimborso reclamato dal contribuente dall'epoca della sentenza della Corte costituzionale che aveva tratteggiato i presupposti per l'assoggettabilità ad IRAP dell'attività libero professionale e non da quella del versamento del tributo.

Nel decidere sul merito della questione, la Corte di Cassazione esclude che il termine di decadenza per la domanda di rimborso possa decorrere dal 21 maggio 2001, data in cui la sentenza n. 156 è stata depositata e la Consulta ha sancito che serve il presupposto dell'autonoma organizzazione ai fini dell'imposizione Irap.

Il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso dell'Irap erroneamente versata, in assenza dei presupposti, è di 48 mesi dalla data del versamento non dovuto.

Pertanto, secondo la sentenza n. 15530/2016, se il professionista ha presentato la sua domanda di rimborso in data 19 maggio 2004 è escluso che il termine di decadenza per tale domanda possa decorrere dalla data del 21 maggio 2001.

Questa osservazione dei Giudici di legittimità, ma soprattutto questa limitazione temporale dovranno oggi essere grandemente ricordati anche e soprattutto per gli effetti che la Sentenza numero 9451 del 2016 pronunciata a Sezioni Unite da Suprema Corte avrà sulle richieste di rimborso IRAP da parte di quei, numerosissimi, lavoratori autonomi definiti dopo la pronuncia, assenti di autonoma organizzazione.

Infatti non si potrà riconoscere alle sentenze costituzionali interpretative di rigetto un effetto retroattivo.

Lapidariamente il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso dell'Irap erroneamente versata, in assenza dei presupposti, è di 48 mesi dalla data del versamento non dovuto.

La Suprema Corte ha, pertanto, ritenuto che affinché si possa parlare di “overruling” devono sussistere cumulativamente specifici presupposti, ovvero è necessario – in primo luogo – che si verta “in materia di mutamento della giurisprudenza su di una regola del processo” e che “tale mutamento sia stato imprevedibile in ragione del carattere lungamente consolidato nel tempo del pregresso indirizzo, tale, cioè, da indurre la parte a un ragionevole affidamento su di esso” e – in secondo luogo – che il cambiamento rispetto all'indirizzo precedente comporti un effetto preclusivo del diritto di azione o di difesa della parte.

In conclusione possiamo quindi affermare che i Professionisti del tributario si troveranno da qui a qualche settimana nuovamente sottoposti al fuoco di fila delle richieste dei propri clienti di produzione delle istanze di rimborso del tributo indebitamente versato perché ... il tempo è poco!

► 3.6 Trasmissione telematica dei corrispettivi: novità dal 2017

di Stefano Setti

► 3.6.1 Trasmissione telematica corrispettivi

<p>Trasmissione telematica e memorizzazione elettronica dei dati dei corrispettivi</p>	<p>A decorrere dal 1° gennaio 2017, i soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi al minuto e attività assimilate, ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972, possono optare per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni dei beni e delle prestazioni di servizi di cui agli artt. 2 e 3 del D.P.R. n. 633/1972.</p> <p>Attenzione L'opzione ha effetto per cinque anni, decorrenti dall'inizio dell'anno solare in cui è esercitata e, se non revocata, si rinnova automaticamente di quinquennio in quinquennio. La memorizzazione elettronica e la trasmissione dei dati dei corrispettivi sostituiscono gli obblighi di registrazione di cui all'art. 24, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.</p>
<p>Cessioni di beni tramite distributori automatici</p>	<p>A decorrere dal 1° gennaio 2017, la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi sono obbligatorie per i soggetti passivi che effettuano cessioni di beni tramite distributori automatici.</p> <p>Al fine dell'assolvimento di tale obbligo, con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno indicate soluzioni che consentano di non incidere sull'attuale funzionamento degli apparecchi distributori, garantendo, allo stesso tempo, nel rispetto dei normali tempi di obsolescenza e rinnovo degli stessi, la sicurezza e l'inalterabilità dei dati dei corrispettivi acquisiti dagli operatori.</p>
<p>Utilizzo di strumenti tecnologici idonei a garantire l'inalterabilità e la sicurezza dei dati</p>	<p>La memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi sono effettuate mediante strumenti tecnologici che garantiscano l'inalterabilità e la sicurezza dei dati, compresi quelli che consentono i pagamenti con carta di debito e di credito.</p>
<p>Definizione delle modalità di trasmissione telematica</p>	<p>Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, sentite le associazioni di categoria nell'ambito di forum nazionali sulla fatturazione elettronica istituiti in base alla decisione della Commissione europea COM (2010) 8467, saranno definiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ le informazioni da trasmettere, ▪ le regole tecniche, ▪ i termini per la trasmissione telematica, ▪ le caratteristiche tecniche degli strumenti tecnologici che garantiscono l'inalterabilità e la sicurezza dei dati, compresi quelli che consentono i pagamenti con carta di debito e di credito.
<p>Sostituzione dell'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale</p>	<p>La memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi sostituiscono l'obbligo di certificazione fiscale degli stessi corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale.</p> <p>Attenzione Nel caso di richiesta da parte del cliente, resta comunque fermo l'obbligo di emissione della fattura. Con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con</p>

	il Ministero dello Sviluppo economico, possono essere individuate tipologie di documentazione idonee a rappresentare, anche a fini commerciali, le operazioni in parola.
Sanzioni	Nei confronti dei soggetti che optano per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi e dei soggetti che effettuano cessioni di beni tramite distributori automatici, si applicano le sanctions di cui agli artt. 6, comma 3 e 12, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997 in caso di mancata memorizzazione o di omissione della trasmissione, ovvero nel caso di memorizzazione o trasmissione incompleta o non veritiera.

► 3.6.2 Agevolazioni per la trasmissione telematica

Per i soggetti passivi che esercitano l'opzione per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle fatture (possibilità prevista sempre a decorrere dal 1° gennaio 2017 dall'art. 1 del D.Lgs. n. 127/2015) e, sussistendone i presupposti, per coloro che esercitano sia la predetta opzione che quella relativa alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, è previsto:

- **l'esonero:**
 1. **dall'obbligo della comunicazione dei dati rilevanti ai fini IVA** (c.d. "spesometro"), di cui all'art. 21 del D.L. n. 78/2010;
 2. **dall'obbligo di comunicazione previsto ai fini del monitoraggio delle operazioni con i Paesi appartenenti alla cd. "black-list"**, di cui all'art. 1, comma 1, del D.L. n. 40/2010;
 3. **dall'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi delle prestazioni intracomunitarie di servizi ricevuti e degli acquisti effettuati**, di cui all'art. 50, comma 6, del D.L. n. 331/1993;
- **il diritto all'erogazione dei rimborsi IVA** di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972 **in via prioritaria**, cioè entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale, anche in assenza dei presupposti stabiliti dall'art. 30, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972;
- **la riduzione di un anno dei termini di accertamento in materia di IVA e di imposte dirette**, previsti rispettivamente dall'art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 e dall'art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, per i contribuenti che garantiscano la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati nelle modalità che saranno successivamente stabilite.

► 3.7 Distributori automatici: dal 1° gennaio 2017 obbligo di trasmissione telematica

di Stefano Setti

► 3.7.1 Premessa

Come noto i distributori automatici (c.d. *vending machine*) sono apparecchi complessi dotati di un sistema (c.d. *gettoniera*) per la gestione di diverse forme di incasso dei corrispettivi, quali la ricezione e la contabilizzazione elettronica del denaro (in moneta o banconote), ovvero il pagamento elettronico tramite schede o chiavette prepagate e/o ricaricabili, o altri ancora. La “*gettoniera*” si inserisce peraltro nell'apparecchiatura di distribuzione dei beni solitamente realizzata da un diverso produttore.

Attenzione

Al riguardo il provvedimento 30 giugno 2016, n. 102807, ha specificato che con il termine *vending machine* si intende un apparecchio automatizzato che eroga prodotti e servizi su richiesta dell'utente, previo pagamento di un corrispettivo. Inoltre, la *vending machine* è costituita da una o più “*periferiche di pagamento*” che controllano uno o più apparecchi erogatori. Le periferiche di pagamento controllano l'erogazione di beni e servizi di una *vending machine* mediante un “sistema master”, che registra ogni somma incassata dalle periferiche di pagamento. Si considera, poi, periferica di pagamento anche la cosiddetta “*torre di ricarica*”, apparecchio mediante il quale, previo pagamento di una determinata somma, è possibile generare un credito, utilizzabile mediante una “chiavetta” o altro apparecchio mobile, per l'erogazione di beni e servizi da *vending machine*.

Ciò premesso, così come stabilito dall'art. 2, comma 4, D.Lgs. n. 127/2015, l'Agenzia delle Entrate con il provvedimento 30 giugno 2016, n. 102807, ha definito:

- le regole tecniche,
- le informazioni da trasmettere e il relativo formato,
- i termini per la trasmissione telematica,
- nonché i meccanismi e i processi di certificazione delle componenti software degli apparecchi attualmente utilizzati dagli operatori di mercato, volti a garantire la sicurezza e l'autenticità dei dati memorizzati e trasmessi.

Il provvedimento ha, inoltre, stabilito i servizi mediante i quali gli operatori del settore (produttori hardware e software) e i soggetti passivi IVA titolari degli apparecchi potranno gestire il processo e monitorare i flussi trasmessi. Il sistema rende disponibili interfacce utente e servizi esposti per essere invocati dalle componenti hardware/software degli apparecchi.

Tutto quanto sopra, allo scopo di consentire agli operatori di prepararsi all'obbligo di trasmissione nonché memorizzazione dei corrispettivi che sarà obbligatorio dal 1° gennaio 2017.

Si evidenzia, inoltre, che in considerazione del fatto che sempre l'art. 2, D.Lgs. n. 127/2015, ha stabilito che le soluzioni adottate per l'applicazione del nuovo regime non devono incidere sul funzionamento degli apparecchi attualmente in uso (i quali devono poter essere rinnovati nel rispetto dei “*normali tempi di obsolescenza*”) con il provvedimento in esame è stato previsto un processo di “*fiscalizzazione graduale*”, economicamente e tecnicamente sostenibile dagli operatori, che si articola in un regime transitorio e in un regime definitivo.

Attenzione

La prima fase “transitoria”, disciplinata dal citato provvedimento, si concluderà il 31 dicembre 2022, data entro la quale i gestori di distributori automatici dovranno provvedere all'adattamento ovvero alla sostituzione progressiva dei sistemi master (sistemi di “raccolta” dei dati presenti nelle periferiche di pagamento degli apparecchi distributori). Invece, la soluzione “a regime” verrà disciplinata con successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

► 3.7.2 Censimento delle *vending machine*

Così come previsto dal provvedimento citato i soggetti passivi IVA che effettuano cessioni di beni tramite distributori automatici comunicano all'Agenzia delle Entrate la matricola identificativa dei sistemi master che gestiscono entro la data di messa in servizio degli stessi, al fine di consentirne il censimento a livello territoriale.

Attenzione

Tale censimento territoriale avviene secondo le prescrizioni riportate nelle specifiche tecniche allegate al provvedimento stesso e, in fase di prima applicazione, a partire dalla data di messa a disposizione degli appositi servizi online sul sito dell'Agenzia delle Entrate che avverrà entro il 30 luglio 2016. Conseguentemente dalla messa a disposizione di tali servizi online gli operatori dovranno accreditarsi sul sito web dell'Agenzia delle Entrate.

I dati da fornire al fine del censimento a livello territoriale (specifiche tecniche delle <i>vending machine</i> fase "transitoria" allegate al provvedimento n. 102807/2016)
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dati del Gestore: denominazione ovvero cognome/nome, domicilio fiscale e Partita IVA; ▪ Dati del Sistema master: matricola del Sistema master e tutti i dati rappresentativi delle <i>vending machine</i> a cui è connesso. Le informazioni da valorizzare sono: <ul style="list-style-type: none"> ○ <i>identificativo dispositivo:</i> campo alfanumerico obbligatorio, protetto dopo il primo inserimento. Da valorizzare indicando la concatenazione fra partita IVA del Gestore e la matricola sovrascrivibile del Sistema master (per ovviare alla non unicità della matricola attualmente in uso); ○ <i>latitudine Geo-localizzazione:</i> campo alfanumerico obbligatorio; indicare la latitudine della localizzazione della <i>vending machine</i>. Risulta possibile aggiornarlo per gestire i cambi di destinazione delle <i>vending machine</i>; ○ <i>longitudine Geo-localizzazione:</i> campo alfanumerico obbligatorio; indicare la longitudine della localizzazione della <i>vending machine</i>. Risulta possibile aggiornarlo per gestire i cambi di destinazione delle <i>vending machine</i>; ○ <i>tipo vending machine:</i> campo obbligatorio, selezionabile da un elenco; indicare la tipologia della merce venduta dalla <i>vending machine</i> scegliendo uno fra i valori possibili ("Food"; "Non Food"; "Food e non Food", "Non disponibile"). In caso di più <i>vending machine</i> associate ad un Sistema master deve essere indicata la merce rappresentativa di tutte le <i>vending machine</i>. Risulta possibile modificare il campo per gestire i cambi di destinazione delle <i>vending machine</i>; ○ <i>protocollo di comunicazione:</i> campo obbligatorio selezionabile da un elenco (Mdb; Executive; Altro); protetto dopo il primo inserimento.

Il processo di censimento, di cui sopra, si conclude con la produzione di un QR CODE che i soggetti obbligati devono apporre in luogo visibile e protetto sulla singola *vending machine*. Tale QR CODE contiene l'indirizzamento a una pagina web gestita dall'Agenzia delle Entrate sulla quale sarà possibile verificare pubblicamente i dati identificativi dell'apparecchio e del relativo gestore.

Il soggetto obbligato deve, inoltre, garantire il costante e tempestivo aggiornamento delle matricole dei sistemi master da lui gestiti a seguito di cessione (a qualsiasi titolo), sostituzione, furto, guasto, distruzione dei medesimi sistemi (ovvero dei sistemi di pagamento), mediante le modalità definite nelle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento.

Attenzione

Nei casi in cui l'utente rilevasse l'assenza del QR CODE sulla *vending machine* ovvero non riscontrasse l'indirizzamento dallo stesso all'apposita pagina web dell'Agenzia delle Entrate, potrà segnalare a quest'ultima l'irregolarità mediante un apposito numero telefonico o un indirizzo e-mail che saranno pubblicati sul sito web dell'Agenzia delle Entrate.

► 3.7.3 Modalità di memorizzazione e trasmissione delle informazioni

In prima analisi si fa presente che le informazioni da memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente sono quelle indicate all'interno dell'allegato denominato "TIPI DATI PER I CORRISPETTIVI" delle specifiche tecniche e riguardano le somme incassate, in qualsiasi modalità, dalle singole periferiche di pagamento gestiti dai soggetti passivi IVA obbligati all'adempimento.

Attenzione

In fase di prima applicazione, i soggetti passivi IVA che effettuano cessioni di beni tramite distributori automatici conservano, anche elettronicamente ai sensi del D.M. 17 giugno 2014, i dati da memorizzare e trasmettere telematicamente ed ogni altro elemento informativo ad essi riconducibile riferiti alle singole rilevazioni degli incassi effettuate dal sistema master nel corso dell'anno di riferimento. Tra gli elementi informativi riconducibili ai dati dei corrispettivi sono conservati almeno i rapporti di conteggio del denaro contante prelevato dalle relative periferiche di pagamento al momento della rilevazione degli incassi.

Tali soggetti passivi IVA devono, poi, trasmettere telematicamente le informazioni oggetto di memorizzazione utilizzando un apposito servizio web che sarà messo a disposizione sul sito dell'Agenzia delle Entrate. Durante la fase transitoria, la trasmissione dovrà avvenire mediante dispositivi mobili appositamente abilitati. Questi ultimi, grazie alle procedure di certificazione e di attivazione previste, consentiranno di produrre un file in formato strutturato (xml), contenente le informazioni acquisite dai Sistemi master, autenticare il file e assicurarne l'inalterabilità mediante il c.d. "sigillo elettronico" e, infine, trasmetterlo attraverso l'apposito servizio web all'Agenzia delle Entrate.

Attenzione

In caso di esito positivo, il sistema dell'Agenzia delle Entrate rilascerà una ricevuta attestante l'avvenuto controllo della validità del sigillo e della correttezza formale dei file trasmessi. In caso contrario, verrà comunque rilasciata una ricevuta indicante i motivi di scarto ed entro i cinque giorni lavorativi successivi alla comunicazione dovrà essere effettuato l'invio del file corretto. Si fa presente che la trasmissione dei dati dovrà avvenire sempre in prossimità dell'apparecchio distributore, nella fascia oraria 00:00-22:00, e almeno ogni 30 giorni.

I dati da inviare ovvero comunicare

- **Numero progressivo operazioni di prelievo dati;**
- Matricola del Sistema master;
- Data Ora Prelievo dati;
- Data Ora Prelievo dati precedente;
- Totale Venduto nel periodo di riferimento;
- Totale Venduto dall'inizializzazione;
- Totale Venduto a contante nel periodo di riferimento;
- Totale Venduto a contante dall'inizializzazione;
- Totale Venduto non a contante nel periodo di riferimento;
- Totale Venduto non a contante dall'inizializzazione;
- Totale Incassato, in contante e nelle altre forme di pagamento, nel periodo di riferimento;
- Totale Incassato, in contante e nelle altre forme di pagamento, dall'inizializzazione;
- Totale Incassato per ricarica nel periodo di riferimento;
- Totale Incassato per ricarica dall'inizializzazione;
- Totale Incassato per vendita nel periodo di riferimento;
- Totale Incassato per vendita dall'inizializzazione;
- Totale reso dai tubi resto nel periodo di riferimento;
- Totale reso dai tubi resto dall'inizializzazione;
- Totale verso i tubi di resto nel periodo di riferimento;
- Totale verso i tubi di resto dall'inizializzazione;
- Reso manualmente dai tubi di resto nel periodo di riferimento;
- Reso manualmente dai tubi di resto dall'inizializzazione;
- Caricato manualmente nei tubi di resto nel periodo di riferimento;
- Caricato manualmente nei tubi di resto dall'inizializzazione.

► 3.8 Fattura elettronica tra privati: al via la fase di test

di Stefano Setti

► 3.8.1 Premessa

Con il proprio comunicato stampa del 20 giugno scorso, l'Agenzia delle Entrate ha fatto presente che sono disponibili online le specifiche tecniche per l'utilizzo del Sistema di Interscambio (*c.d. SdI*) ai fini della fatturazione elettronica nei confronti di soggetti diversi dalle Pubbliche Amministrazioni. Tali documenti tecnici sono indirizzati, in particolare, agli operatori che hanno già scelto, entro il 1° giugno 2016, di prendere parte alla fase di sperimentazione promossa dall'Agenzia delle Entrate nell'ambito del *Forum italiano sulla fatturazione elettronica e l'e-procurement*.

Fase sperimentale

- I documenti tecnici messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate sono indirizzati agli operatori che hanno già scelto, **entro il 1° giugno 2016** (di fatto a oggi pochissimi), di prendere parte alla fase di sperimentazione promossa dall'Agenzia delle Entrate nell'ambito del *Forum italiano sulla fatturazione elettronica e l'e-procurement*.
- Con riferimento alla fase di sperimentazione si fa presente che la stessa terminerà entro la metà del mese di ottobre 2016.
- La fase di sperimentazione è stata attivata allo scopo di individuare le eventuali criticità derivanti dall'utilizzo del *Sistema di Interscambio (c.d. SdI)* nella fatturazione fra operatori commerciali "privati" (per meglio dire i soggetti **diversi** dalle Pubbliche Amministrazioni - si tratta dei soggetti passivi interessati a trasmettere e a ricevere le fatture in formato elettronico anche nei rapporti commerciali B2B con operatori "privati" - imprese, artigiani, professionisti). Tutto ciò al fine di studiarne gli opportuni miglioramenti in vista dell'attuazione del D.Lgs. n. 127/2015.
- **Dal 1° gennaio 2017**, imprese, artigiani e professionisti potranno trasmettere le proprie fatture elettroniche utilizzando il Sistema di interscambio. Il Sistema di Interscambio funzionerà con regole procedurali di fatto identiche a quelle oggi attive per la veicolazione delle fatture elettroniche destinate alle Pubbliche amministrazioni; infatti il formato in uso è stato integrato per rappresentare anche le fatture destinate ai privati.
- Il Ministero dell'Economia e delle Finanze nelle prossime settimane dovrebbe emanare un decreto attuativo mediante il quale dovrebbero essere individuate le categorie di soggetti che avranno accesso gratuito al servizio di cui all'art. 4, comma 2, D.M. 3 aprile 2013, n. 55, realizzato da Unioncamere con la collaborazione di AgID. Tale servizio, gratuito, consentirà non solo la generazione e trasmissione delle fatture in formato elettronico, ma anche la loro conservazione, con conseguenti vantaggi economici per i contribuenti interessati. Così come stabilito dall'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 127/2015, tale soluzione dovrebbe essere messa a disposizione a partire dal 1° luglio 2016, unitamente ad analogo servizio gratuito rilasciato dall'Agenzia delle Entrate.

Attenzione

Si ricorda che la trasmissione delle fatture elettroniche verso soggetti diversi dalle Pubbliche Amministrazioni è comunque facoltativa, quindi, non obbligatoria.

► 3.8.2 Sistema di interscambio

L'utilizzo del Sistema di Interscambio, già in uso da parte dei soggetti passivi IVA che operano nei confronti della Pubblica Amministrazione, verrà esteso anche ad altri soggetti, consentendo la trasmissione e ricezione delle fatture attive e passive, nonché delle eventuali note di variazione, fra i soggetti passivi diversi dalle PA.

Così come chiarito dal comunicato dell'Agenzia delle Entrate anche nell'ambito della nuova applicazione, il Sistema di Interscambio richiederà il rispetto delle regole procedurali attualmente previste per la fatturazione elettronica nei confronti delle PA. Quindi, i documenti da veicolare dovranno essere generati secondo il formato di fattura elettronica di cui all'Allegato A, D.M. 3 aprile 2013, n. 55 (*c.d. "Fattura PA"*), in modo che sia possibile verificarne l'unicità, l'integrità e l'autenticità, nonché la presenza dei dati obbligatori.

► 3.8.3 Documenti tecnici in bozza

Le bozze delle specifiche tecniche descrivono:

- le regole da osservare per utilizzare il Sistema di interscambio;
- la struttura della fattura elettronica, ordinaria o semplificata, che dovrà essere veicolata dal Sistema di interscambio.

Attenzione

Dalle bozze dei documenti tecnici si evince che:

- risulta facoltativa l'apposizione della firma elettronica qualificata sulle fatture elettroniche, a differenza dell'obbligo previsto per le fatture dirette verso le pubbliche amministrazioni. Più nel dettaglio, in luogo di una firma qualificata è possibile anche utilizzare un sigillo elettronico avanzato, quindi, una firma elettronica di una persona giuridica secondo quanto previsto dal regolamento Eidas n. 910/2014 applicabile dal prossimo 1° luglio 2017;
- con riferimento alle tipologie di operazioni, che possono essere documentate con fattura elettronica trasmessa tramite SdI, le specifiche tecniche sembrano ricomprendere anche le operazioni con soggetti non residenti;
- la veicolazione delle fatture avviene attraverso l'indicazione del Codice destinatario, se il cliente è stato censito nello SdI in fase di accreditamento del canale di trasmissione, ovvero della casella di Pec se il destinatario utilizza questo canale per ricevere le fatture.

► 3.8.4 Applicazione web dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate sul proprio sito internet (www.agenziaentrate.gov.it) ha reso disponibile una prima versione dell'applicazione web gratuita con la quale a partire dal 1° luglio 2016, i contribuenti con partita IVA possono generare, trasmettere e conservare le fatture elettroniche. Il servizio, realizzato dalle Entrate con la collaborazione del partner tecnologico del MEF, SOGEL, può essere utilizzato da tutte le imprese, gli artigiani e i professionisti, sia nel caso di fatture destinate ai privati, sia per quelle rivolte alla Pubblica Amministrazione.

Attenzione

Si fa presente che per accedere al servizio basta cliccare sull'apposito logo presente nella home page del sito dell'Agenzia delle Entrate e autenticarsi con le stesse credenziali utilizzate per i servizi telematici dell'Agenzia (Fisconline o Entratel), di Spid (Sistema pubblico di identità digitale) o della Carta nazionale dei servizi (Cns). Allo scopo di aiutare i contribuenti l'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione un sito di assistenza.

► 3.9 Trasmissione telematica delle fatture: accertamento ridotto non per tutti

di Stefano Setti

► 3.9.1 Premessa

Come noto, il D.Lgs. n. 127/2015 ha previsto delle semplificazioni per i soggetti passivi IVA che dal 1° gennaio 2017 procederanno a trasmettere telematicamente tutte le fatture emesse e ricevute, nonché le eventuali note di variazione. Così come previsto dal comma 5 dell'art. 1 del citato D.Lgs. n. 127/2015 doveva, poi, essere pubblicato apposito decreto ministeriale che definisse le nuove modalità semplificate dei controlli. Tale D.M. è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 6 settembre scorso.

In prima analisi si ricorda che il D.Lgs. n. 127/2015 all'art. 1 commi 3 e 5 ha stabilito che:

- con riferimento alle operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate dal 1° gennaio 2017, i soggetti passivi potranno optare per l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate di tutte le fatture emesse e ricevute, nonché delle relative variazioni, mediante l'utilizzo del Sistema di Interscambio (SdI) o di altro supporto.
- l'opzione, di cui al punto che precede, ha effetto per cinque anni a decorrere dall'inizio dell'anno solare in cui è esercitata e, se non revocata, si rinnova automaticamente ogni cinque anni;
- entro sei mesi dall'entrata in vigore del D.Lgs. n. 127/2015, avvenuta il 2 settembre 2015, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze dovevano essere, poi, stabilite nuove modalità semplificate di controlli a distanza degli elementi acquisiti dall'Agenzia delle Entrate, al fine di riscontrare i dati comunicati dai soggetti passivi con le transazioni effettuate in modo da ridurre gli adempimenti a carico dei contribuenti, non ostacolare il normale svolgimento della loro attività ed escludere la duplicazione dell'attività conoscitiva. Tale decreto è stato pubblicato il 6 settembre scorso.

Inoltre, così come stabilito dall'art. 3 del D.Lgs. n. 127/2015 l'esercizio dell'opzione per la trasmissione dei dati consentirà ai soggetti passivi di fruire di una serie di agevolazioni non trascurabili e più nel dettaglio è:

- previsto l'esonero:
 - dall'obbligo della comunicazione dei dati rilevanti ai fini IVA (c.d. "spesometro"), di cui all'art. 21 del D.L. n. 78/2010;
 - dall'obbligo di comunicazione previsto ai fini del monitoraggio delle operazioni con i Paesi appartenenti alla cd. "black-list", di cui all'art. 1, comma 1, del D.L. n. 40/2010;
 - dall'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi delle prestazioni intracomunitarie di servizi ricevuti e degli acquisti effettuati, di cui all'art. 50, comma 6, del D.L. n. 331/1993;
 - previsto il diritto all'erogazione dei rimborsi IVA di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972 in via prioritaria, cioè entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale, anche in assenza dei presupposti stabiliti dall'art. 30, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972;
 - prevista la riduzione di un anno dei termini di accertamento in materia di IVA e di imposte dirette, previsti rispettivamente dall'art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 e dall'art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, per i contribuenti che garantiscano la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati nelle modalità che saranno successivamente stabilite. **Su tale ultimo punto è intervenuto, chiarendo alcuni aspetti, il D.M. del 4 agosto 2016.**

► 3.9.2 Le indicazioni del D.M. 4 agosto 2016 con effetto 1° gennaio 2017

<p>Controlli e comunicazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria (art. 1)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ I dati comunicati telematicamente (mediante SdI o altro sistema) dai contribuenti concernenti le fatture emesse e ricevute, nonché eventuali note di variazione, potranno essere utilizzati dall'Agenzia delle Entrate anche al fine di effettuare controlli incrociati con i dati contenuti in altre banche dati conservate dalla stessa Agenzia delle Entrate ovvero da altre amministrazioni pubbliche. Tutto ciò allo scopo di favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili,
--	--

	<p>ai sensi dell'art. 1 comma 634 e ss. della L. 190/2014;</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ L'Agenzia delle Entrate dovrà provvedere ad informare, in via telematica, i contribuenti in merito agli esiti dei citati controlli, nei casi in cui siano rilevanti nei loro confronti (così come previsto dall'art. 6 della Legge n. 212/2000). Tenendo presente, comunque, che l'effettuazione di tali monitoraggi non fanno venire meno, in capo agli organi dell'Amministrazione finanziaria, i poteri di accertamento di cui agli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633/1972, agli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973 e agli artt. 11 e 15 comma 6 del D.Lgs. n. 374/1990.
Informazioni messe a disposizione anche della Guardia di Finanza (art. 2)	Allo scopo di coordinare i controlli nonché al fine di escludere la duplicazione dell'attività di monitoraggio le informazioni comunicate all'Agenzia delle Entrate saranno messe a disposizione anche della Guardia di Finanza.
Riduzione di un anno dei termini di accertamento in materia di IVA e di imposte dirette (artt. 3 e 4)	<p>L'effetto premiale, previsto dal D.Lgs. n. 127/2015, della riduzione di un anno dei termini di accertamento sia ai fini IVA che reddituali torna applicabile solo nel caso in cui:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Il contribuente effettui ovvero e riceva tutti i pagamenti, delle fatture oggetto di trasmissione telematica, mediante bonifico bancario o postale, carta di debito o credito, ovvero assegno bancario, circolare o postale recante la clausola di non trasferibilità; ▪ risulta possibile, al fine di beneficiare della disposizione in esame, effettuare e ricevere pagamenti in contanti di ammontare non superiore a 30 Euro (così come previsto dall'art. 2 comma 1 del D.M. 24 gennaio 2014); ▪ i contribuenti dovranno dichiarare di ricevere o effettuare i pagamenti, come descritti precedentemente, all'interno di Unico. Se tali caratteristiche non vengono rispettate il contribuente non potrà avvalersi della riduzione annuale dell'accertamento.
Programma di assistenza messo a disposizione dell'Agenzia delle Entrate (art. 5)	<p>Il comma 1 dell'art. 4 del D.Lgs. n. 127/2015 ha previsto che l'Agenzia delle Entrate, con effetto dal 1° gennaio 2017, per specifiche categorie di soggetti passivi IVA di minori dimensioni, realizzi e metta a disposizione un programma di assistenza, differenziato per categoria di soggetti, con cui sono messi a disposizione, in via telematica, gli elementi informativi necessari per le liquidazioni periodiche e per la dichiarazione annuale dell'IVA e vengono meno:</p> <p>a) l'obbligo di registrazione di cui agli articoli 23 e 25 del D.P.R. n. 633/1972;</p> <p>b) l'obbligo di apposizione del visto di conformità o la sottoscrizione alternativa e la garanzia previsti dall'articolo 38-bis del D.P.R. n. 633/1972.</p> <p>Sul punto l'art. 5 del D.M. 4 agosto 2016 precisa che tale programma sarà messo a disposizione, unicamente, per gli esercenti arti e professioni, imprese ammesse al regime di contabilità semplificata (art. 18 del D.P.R. n. 600/1973), nonché di quelle che superano le soglie di ricavi di quest'ultima disposizione limitatamente all'anno di inizio dell'attività e ai due periodi d'imposta successivi.</p>

► 3.10 Il lease back secondo la recente giurisprudenza

di Francesco Barone

► 3.10.1 Premessa

In materia di tassazione e contabilizzazione della plusvalenza originata dall’operazione di lease back, la recente giurisprudenza ha fornito un orientamento diverso rispetto alla posizione dell’Agenzia delle entrate. Come prevede il codice civile, la plusvalenza derivante da operazioni di “sale and lease back” deve essere ripartita in funzione della durata del contratto. È noto che l’Agenzia delle entrate è contraria a questo orientamento. Infatti, fiscalmente la plusvalenza, se ricorrono i presupposti, si può ripartire in cinque esercizi, ma i Supremi Giudici non condividono questo trattamento fiscale, ritenendo che l’unico criterio esistente è quello stabilito dal codice civile.

► 3.10.2 Il lease Back

L’operazione di *sale and lease back* si sostanzia in un contratto attraverso il quale viene effettuata la vendita di un bene strumentale con successiva concomitante operazione di leasing finanziario per il riacquisto dello stesso bene.

Si deve porre l’attenzione sulla differenza che esiste tra il leasing operativo e quello finanziario. Nel primo, l’operazione si evidenzia allorché la società di leasing produce e concede direttamente in locazione il bene all’utilizzatore. Quest’ultimo versa un canone direttamente al concedente, quale corrispettivo per la concessione in godimento del bene per un periodo, in genere, breve. Al termine del contratto l’utilizzatore non acquista il bene, ma deve restituirlo o prolungare il contratto. Il concedente deve assicurare all’utilizzatore tutti i servizi accessori, quali le manutenzioni e le riparazioni, i pezzi di ricambio, le consulenze, ecc..

Nell’operazione di leasing finanziario, invece, si locano beni mobili o immobili costruiti o acquistati dalla società di leasing su indicazione dell’utilizzatore. Questi assume tutti i rischi che derivano dall’acquisizione, con facoltà di diventare proprietario dei beni locati, al termine della locazione, versando un prezzo stabilito nel contratto (c.d. prezzo di riscatto).

Lo IAS 17 analizza l’operazione di lease back, prevedendo un diverso trattamento contabile a seconda che si tratti di un contratto di leasing operativo ovvero finanziario. Nel primo, ogni utile o perdita deve essere rilevata immediatamente mentre, nel secondo, la rilevazione delle eccedenze del corrispettivo di vendita deve essere differita e imputata lungo la durata del leasing.

► 3.10.3 L’OIC 12

Un aspetto di cui si è interessato l’OIC 12, riguarda il trattamento della plusvalenza che si realizza allorché si concretizza la vendita del bene strumentale alla società di leasing, la quale successivamente lo concede in locazione allo stesso venditore. L’Organismo osserva che l’eventuale plusvalenza (differenza positiva tra il prezzo di vendita del bene ed il suo valore netto contabile alla data della vendita) che si dovesse determinare è rilevata a conto economico lungo la durata del contratto di locazione finanziaria. Quanto precede rispecchia il dettato previsto dall’art. 2425 – bis del codice civile, il cui comma 4, dispone che “le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione”.

Ne deriva che, a fine esercizio, la plusvalenza è riscontata (risconti passivi) in funzione della durata del contratto di leasing. In Nota Integrativa, punto 22, devono essere fornite tutte le informazioni relative all’operazione. Inoltre, nello stesso documento, deve essere illustrata la metodologia adottata per il risconto della plusvalenza originariamente determinatasi, l’influenza sul risultato netto dell’esercizio e sul patrimonio netto.

Il legislatore non ha invece disciplinato la minusvalenza derivante dalla vendita del bene oggetto di successiva retrocessione in leasing da parte dell’acquirente. L’OIC, invece, suggerisce la destinazione contabile della minusvalenza (differenza negativa tra il prezzo di vendita del bene ed il suo valore netto contabile alla data della vendita), reputando che il componente negativo è interamente imputato a conto economico dell’esercizio di realizzo.

Infine, se l'operazione di compravendita e retrolocazione non viene eseguita a condizioni di mercato, ossia la minusvalenza è correlata al pagamento di canoni inferiori a quelli di mercato, essa va differita, imputandola nei conti economici in proporzione ai canoni stessi, lungo la durata del contratto.

► 3.10.4 L'aspetto fiscale

Fiscalmente la plusvalenza è tassabile interamente nell'esercizio di realizzo ovvero in cinque periodi d'imposta, se ricorrono i presupposti previsti dall'art. 86, comma 4, del TUIR. Tuttavia, secondo la giurisprudenza di merito, la plusvalenza derivante da un'operazione di lease back deve essere assoggettata a imposizione in modo graduale, secondo la ripartizione temporale di cui all'articolo 2425-bis, comma 4, del codice civile, ossia in funzione della durata del contratto di locazione (CTP di Modena, sez. II, sent. n. 5 del 12 gennaio 2011). In mancanza di una posizione ufficiale, è consigliabile trattare la plusvalenza secondo le disposizioni del TUIR.

Ciò comporta la rilevazione in contabilità delle imposte anticipate, giustificate dal fatto che, in genere, il frazionamento della tassazione della plusvalenza (cinque anni) è più breve di quello civilistico (durata del contratto di leasing).

Diversa è la posizione dei soggetti che adottano i principi contabili internazionali, in particolare lo IAS 17, in base al quale l'impresa che vende il bene per riprenderlo in locazione di tipo finanziario, deve ripartire l'eccedenza del corrispettivo derivante dalla cessione lungo tutta la durata del contratto.

In merito alla minusvalenza scaturente dall'operazione di *sale and lease back*, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 38/E del 23 giugno 2010, ha chiarito che «nell'ipotesi in cui dall'operazione di lease back emerga una minusvalenza a valore di mercato, nei limiti di quanto imputato a conto economico nell'esercizio di competenza, si ritiene che la stessa sia deducibile nell'esercizio medesimo ai sensi del combinato disposto degli articoli 101 e 109, comma 2, lettera a) del Tuir». Ne deriva che, la minusvalenza è interamente deducibile solo se il prezzo di cessione del bene corrisponde effettivamente al suo valore di mercato. Diversamente, qualora la vendita del bene sia effettuata a un valore inferiore a quello di mercato, la minusvalenza da imputare all'esercizio è pari alla differenza tra il valore netto contabile e prezzo di mercato, mentre, la differenza, deve essere ripartita in funzione della durata del contratto, come integrazione dei minori importi dei canoni di leasing. Nei fatti, l'operazione è la seguente: valore contabile del bene 100, valore di mercato 70 con prezzo di vendita 60: la differenza tra 100 e 70, vale a dire 30, deve essere riconosciuta immediatamente nell'esercizio di vendita, mentre, la differenza tra 70 e 60, ossia 10, deve essere differita lungo la durata del contratto di leasing a condizione che sia compensata da canoni futuri inferiori al mercato, altrimenti anch'essa deve essere imputata a conto economico in un'unica soluzione.

► 3.10.5 La giurisprudenza

La sentenza della Cassazione n. 35294 del 23 agosto 2016, è di estrema importanza, poiché i giudici prendono posizione su alcuni aspetti concernenti il trattamento della plusvalenza derivante da operazioni di "sale and lease back", che meritano attenzione.

In prima battuta, gli ultimi giudici chiariscono che l'operazione di retrolocazione prevede un contratto unico, complesso con causa finanziaria non scomponibile nei suoi elementi. Ne sono prova, le diverse modalità di iscrizione in bilancio delle plusvalenze, in ossequio ai principi contabili internazionali.

La causa finanziaria del contratto, quindi, impedisce di assimilare, ai fini fiscali, la somma ricevuta dal concedente al corrispettivo dell'acquirente.

La Cassazione va oltre, ed è questo l'aspetto più importante. Il fatto che il legislatore fiscale, scrivono i giudici, non abbia disciplinato la materia relativa al trattamento contabile/tributario, non è motivo valido per l'inapplicabilità della ripartizione della plusvalenza secondo il criterio previsto dal codice civile. Tale criterio, in assenza di una norma tributaria, è l'unico espressamente previsto e non "v'è ragione alcuna per disattenderlo, visto che quando l'ha voluto il legislatore tributario ha espressamente rimodellato a proprio uso e consumo i corrispondenti istituti del diritto civile e commerciale". Assimilare l'operazione di finanziamento da lease back al corrispettivo derivante da una normale compravendita, costituisce una forzatura ingiustificata, che non trova una precisa collocazione normativa e impedisce pericolose applicazioni analogiche anche degli oneri dichiarativi previsti, ad altro fine, dal citato articolo 86 del Tuir.

Anche in altre occasioni la Suprema Corte ha sostenuto che l’operazione in esame presenta caratteri peculiari e non condivide il trattamento fiscale voluto dall’Agenzia delle entrate. Infatti, <<il sale and lease back è un contratto atipico che si inquadra in uno schema dotato di una sua qualificante tipicità sociale, del quale la preventiva cessione del bene costituisce il presupposto per la successiva concessione dello stesso in leasing>> (Cass. n. 4612/1998): un contratto atipico, dunque, con causa lecita di finanziamento. Secondo i giudici della legge, quindi, il lease back è un negozio diverso, più complesso, di una mera cessione a titolo oneroso, quantunque, nella sua articolazione, sia individuabile una cessione che non ha autonoma causale, essendo inscindibilmente collegata alla successiva operazione di locazione. Ne consegue che, la plusvalenza da lease back non è riconducibile ad alcuna delle fattispecie previste dal citato articolo 86. Questo legittima l’applicazione del disposto di cui all’articolo 2425- bis c.c., e del generale principio di competenza ivi richiamato. In sostanza, la plusvalenza sarebbe imponibile nella stessa misura definita secondo le previsioni civilistiche e, quindi, ripartibile in base alla durata del contratto di leasing (Anche Centro Studi Ungdc n. 2/2007).

Forse sarebbe opportuno che la posizione dell’Agenzia delle entrate venga modificata, tenendo conto di questo nuovo orientamento giurisprudenziale anche al fine del contenzioso in atto sull’argomento.

► 3.10.6 Un esempio contabile

L’azienda Rossi ha acquistato un macchinario al costo di euro 120.000 e nel corso degli anni si è generato un fondo ammortamento per euro 20.000. Il valore netto contabile è pari a euro 100.000 (120.000 – 20.000). Il macchinario viene venduto nel 2016 ad una società di leasing per un importo di euro 120.000 e l’azienda Rossi realizza una plusvalenza pari a euro 20.000. La società di leasing stipula un contratto con l’azienda Rossi della durata di 10 anni. La plusvalenza sarà ripartita in 10 anni con quote pari a euro 2.000 interessando la voce A5 del conto economico. Si avrà nella contabilità del Rossi:

1) Fondo ammortamento macchinario	a	Macchinario	20.000,00
2) Banca c/c n...	a	Diversi	146.400,00
	a	Macchinario	100.000,00
	a	Plusvalenza	20.000,00
	a	IVA a debito	26.400,00
3) IVA a debito	a	Banca c/c n.....	26.400,00
A fine esercizio:			
4) Plusvalenza	a	Risconti passivi	18.000,00

La plusvalenza che viene imputata fiscalmente nei periodi di imposta 2016/2020 è pari a euro 4.000 (20.000 : 5) a fronte del provento di euro 2.000 imputato a conto economico per competenza. Pertanto la differenza (euro 2.000) deve essere portata come variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi, generando delle imposte anticipate determinate in euro 550 (2.000*27.5%). In pratica, si devono prevedere in contabilità le imposte anticipate perché, nell’esempio, il periodo di tassazione della plusvalenza è più breve (5 anni) rispetto all’imputazione civilistica (10 anni).

In contabilità:

Credito per imposte anticipate	a	Imposte anticipate	550,00
--------------------------------	---	--------------------	--------

Così per gli esercizi successivi fino al 2020 compreso.

Il “Credito per imposte anticipate” sarà utilizzato nell’esercizio in cui cesserà la ripartizione della plusvalenza dal punto di vista fiscale. Nell’esempio dal 2021 al 2025, la quota di plusvalenza (2.000) imputata a conto economico deve essere indicata come variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi in quanto già oggetto di tassazione negli esercizi precedenti.

► 3.11 I benefici del credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno

di Federico Gavioli

► 3.11 Premessa

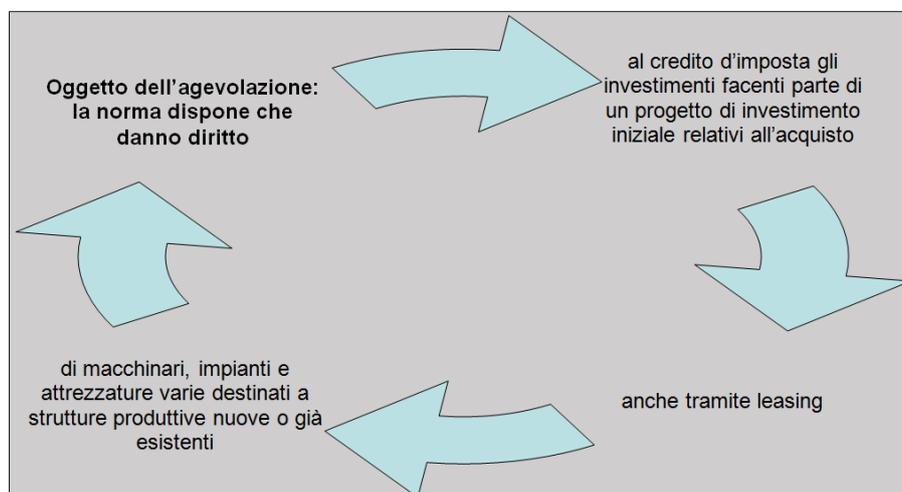
Con un corposo documento di prassi, la circolare n. 34/E del 3 agosto scorso, l’Agenzia delle Entrate illustra il meccanismo applicabile e fornisce le corrette indicazioni ai soggetti che intendano utilizzare l’agevolazione fiscale prevista dalla legge di Stabilità 2016, per l’acquisto di beni strumentali nuovi destinati agli stabilimenti produttivi situati nel Mezzogiorno. L’art. 1, commi da 98 a 108, della legge n. 208/2015, lo ricordiamo, ha infatti introdotto un credito di imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione, ai fini del rilancio e dello sviluppo delle imprese collocate in tale area.

► 3.11.1 La novità prevista dalla legge di Stabilità 2016: cenni

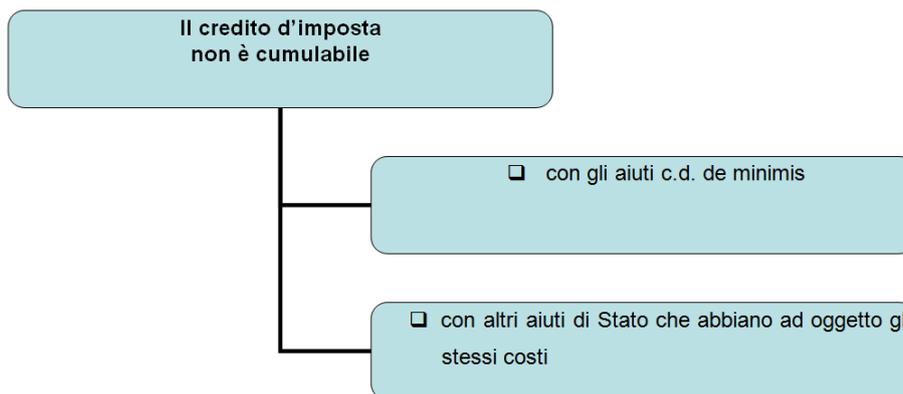
I commi da 98 a 108, dell’art. 1, della legge di Stabilità 2016, introducono un **credito d’imposta per l’acquisto di beni strumentali nuovi** destinati a strutture produttive nelle zone assistite ubicate nelle regioni del Mezzogiorno (Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo) **dal 1° gennaio 2016 fino al 31 dicembre 2019**.

In particolare, la normativa contenuta nella legge di Stabilità 2016, individua i soggetti destinatari dell’agevolazione nelle imprese che acquisiscono “beni strumentali nuovi” destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni:

- Campania, Puglia, Calabria, Sicilia e Basilicata: si tratta delle regioni meno sviluppate, che ricomprendono quelle in cui il Pil pro-capite è inferiore al 75% della media UE;
- Abruzzo, Molise e Sardegna, vale a dire quelle c.d. in transizione, in cui il Pil pro-capite è ricompreso tra il 75% ed il 90% della media UE.



Il credito d’imposta **non si applica** alle imprese operanti nei settori dell’industria siderurgica, carbonifera, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione e della distribuzione di energia, delle infrastrutture energetiche, del credito, della finanza e delle assicurazioni; non si applica, inoltre, alle imprese in difficoltà finanziaria.



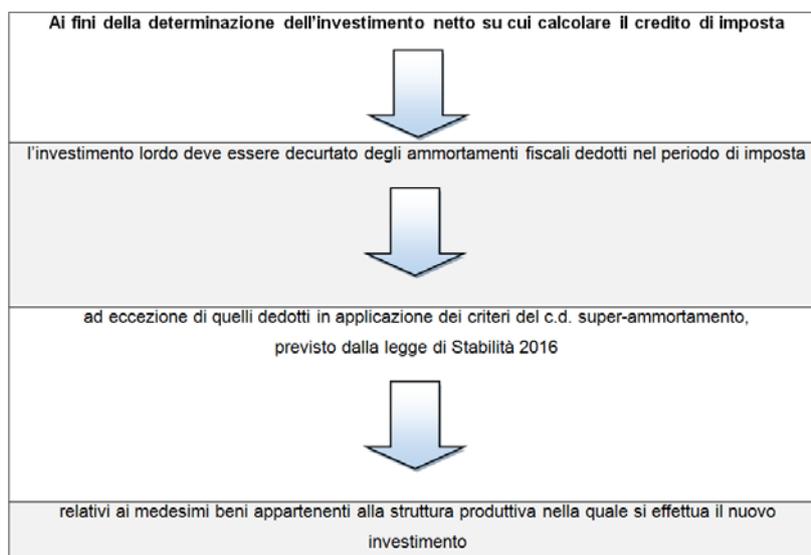
Sono previste delle ipotesi in cui il **credito è ridotto** in caso di mancato funzionamento degli impianti agevolati. In particolare, se i beni non entrano in funzione entro due anni dal loro acquisto, il credito è ridotto escludendo il loro costo. Allo stesso modo il credito è ridotto se i beni sono dismessi o destinati ad altre strutture produttive prima di cinque anni dal loro acquisto.

Per i **beni acquisiti in leasing** l'agevolazione permane anche nel caso in cui non viene esercitato il riscatto.

Il **credito d'imposta indebitamente utilizzato** rispetto all'importo spettante è versato entro il termine stabilito per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le fattispecie di riduzione del credito medesimo. Inoltre, qualora a seguito dei controlli si accerta l'indebita fruizione del credito d'imposta, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero del relativo importo maggiorato di interessi e sanzioni.

► 3.11.2 Come si determina l'agevolazione: un esempio pratico

La circolare in commento dedica un'ampia parte del documento alle modalità pratiche di determinazione dell'agevolazione; l'ammontare dell'investimento (lordo) ammissibile all'agevolazione in argomento è dato, per ciascun periodo agevolato e per ciascuna struttura produttiva, dal costo complessivo delle acquisizioni di macchinari, impianti e attrezzature varie.



Per medesimi beni devono intendersi quei beni appartenenti ad una delle categorie richiamate dalla norma. Deve, pertanto, trattarsi di beni strumentali rientranti nelle categorie di impianti, macchinari e/o attrezzature. Tuttavia, **nel calcolo dell'investimento ammissibile non rilevano gli ammortamenti dei beni che formano oggetto dell'investimento agevolato**, che, pertanto, non devono essere sottratti dall'importo complessivo dell'investimento lordo.

Nei due prospetti di seguito riportati si evidenziano gli esempi che l’Agenzia delle Entrate ha indicato, con la circolare n. 34/E/2016 .

Esempio

Si prenda in considerazione il caso di un imprenditore, che nell’esercizio 2016 effettui un investimento in beni strumentali nuovi per un importo complessivo di euro 130.000,00 così suddiviso:

- Impianti per 100.000,00 euro;
- Attrezzature per 30.000,00 euro.

Il valore complessivo degli ammortamenti fiscali dedotti nel medesimo periodo di imposta 2016, relativi alle medesime categorie dei beni d’investimento e già esistenti nella stessa struttura produttiva in cui vengono effettuati gli investimenti agevolabili, è pari a 31.000,00 euro (12.000,00 (impianti) + 11.000,00 (macchinari) + 8.000,00 (attrezzature)).

Gli ammortamenti fiscali rilevanti ai fini dell’agevolazione in commento sono solo quelli relativi ai medesimi beni appartenenti alla struttura produttiva nella quale si effettua il nuovo investimento.

Nel caso considerato, ai fini del calcolo dell’investimento netto, rilevano gli ammortamenti fiscali dedotti relativi ai soli impianti e attrezzature, in quanto non sono stati effettuati investimenti in macchinari.

Risulta, di conseguenza, che il totale degli ammortamenti fiscali rilevanti, relativi ai beni già esistenti nella medesima struttura produttiva, da sottrarre all’investimento lordo (130.000,00), è pari ad euro 20.000,00 (12.000,00 (impianti) + 8.000,00 (attrezzature)).

L’investimento netto su cui applicare la percentuale di spettanza del credito di imposta risulta, pertanto, pari ad euro 110.000,00 (130.000,00 – 20.000,00).

Modalità di calcolo dell’investimento agevolabile		
Descrizione		Importo
A	Impianti nuovi	100.000,00
B	Macchinari nuovi	0
C	Attrezzature nuove	30.000,00
D	Investimento lordo (A + B + C)	130.000,00
E	Ammortamento esercizio 2016 impianti già esistenti nella struttura produttiva	12.000,00
F	Ammortamenti esercizio 2016 attrezzature già esistenti nella struttura produttiva	8.000,00
G	Totale ammortamenti rilevanti (E + F)	20.000,00
INVESTIMENTO NETTO AGEVOLABILE (D –G)		110.000,00

Per la determinazione del credito spettante occorre applicare all’investimento netto le percentuali previste dalla norma che ha introdotto l’agevolazione sul credito di imposta del Mezzogiorno, vale a dire il 20 per cento per le piccole imprese, il 15 per cento per le medie imprese e il 10 per cento per le grandi imprese

La circolare delle Entrate evidenzia che per gli **investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria**, rileva, ai fini del calcolo dell’agevolazione, il costo sostenuto dal locatore per l’acquisto dei beni. In tal caso, il costo non comprende le eventuali spese di manutenzione.

Non può attribuirsi alcuna rilevanza al prezzo di riscatto ed al canone periodico pagato dall’impresa. Sempre in riferimento alla determinazione dell’investimento netto agevolabile, i tecnici delle Entrate evidenziano che occorre portare in diminuzione dal costo complessivo dei beni agevolabili acquisiti nel periodo d’imposta anche gli “ammortamenti figurativi” relativi ai beni (appartenenti alle categorie agevolabili) in leasing ed utilizzati nella stessa struttura produttiva, vale a dire gli ammortamenti che sarebbero stati calcolati nel caso in cui i beni fossero stati acquisiti a titolo di proprietà: la determinazione (extracontabile) di tali “ammortamenti figurativi” sarà effettuata tenendo conto del costo di acquisizione del bene da parte del concedente e dei coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988, fermo restando che gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria rilevano esclusivamente per l’utilizzatore.

La circolare evidenzia che i beneficiari che contabilizzano le operazioni di leasing secondo il cosiddetto “metodo finanziario”, quindi con evidenza degli ammortamenti nel bilancio dell'utilizzatore, terranno conto degli ammortamenti dedotti.

► 3.11.3 Il valore massimo dell'investimento

La circolare in commento evidenzia che la quota di costo complessivo dei beni agevolabili deve essere al massimo pari, per ciascun progetto di investimento, a:

- 1,5 milioni di euro per le piccole imprese;
- 5 milioni di euro per le medie imprese;
- 15 milioni di euro per le grandi imprese.

I tecnici delle Entrate sono del parere che tale valore massimo vada assunto al netto degli ammortamenti dedotti nel periodo di imposta, relativi alle medesime categorie di beni appartenenti alla struttura produttiva nella quale si effettua il nuovo investimento.

Esempio

Se una piccola impresa effettua un investimento lordo di 1.600.000 euro e, in relazione a tale investimento, sussistono ammortamenti pari a 200.000, il limite massimo è da ritenersi rispettato.

► 3.11.4 Rilevanza del credito di imposta: modalità di indicazione nella dichiarazione dei redditi

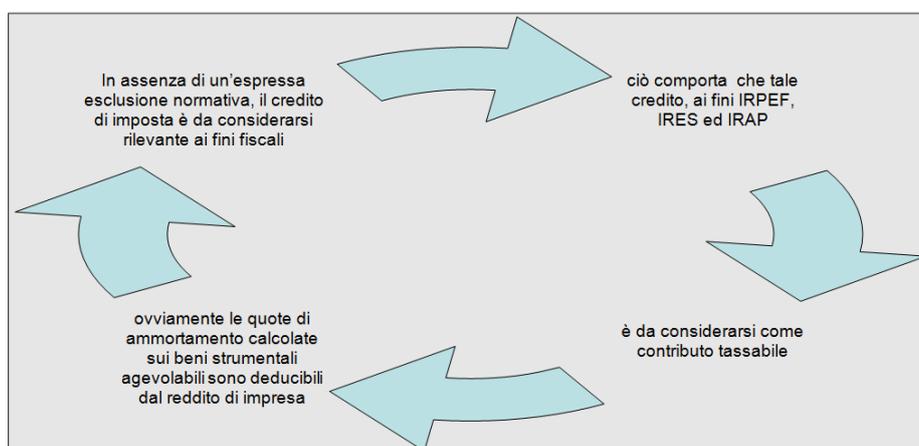
Il credito di imposta “deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo”.

I tecnici delle Entrate evidenziano, nella circolare in commento, **che il credito di imposta deve essere indicato nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta nel corso del quale il credito stesso è maturato** (il periodo di imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati), **nonché nel quadro RU dei modelli di dichiarazione relativi ai periodi di imposta nel corso dei quali il credito viene utilizzato in compensazione**. Riguardo ai limiti di utilizzo del credito di imposta in esame, la norma prevede che allo stesso “non si applica il limite di cui all'art. 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244”.

Ne consegue che, il credito di imposta in esame può essere fruito annualmente senza alcun limite quantitativo e, pertanto, per importi anche superiori al limite di 250.000 euro applicabile ai crediti di imposta agevolativi.

Neppure si applica il limite generale di compensabilità di crediti di imposta e contributi di cui all'art. 34, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, pari a 700.000 euro a decorrere dal 1° gennaio 2014. Il limite di cui al citato art. 34, infatti, non riguarda i crediti di imposta nascenti dall'applicazione di discipline agevolative sovvenzionali, consistenti nell'erogazione di contributi pubblici sotto forma di crediti compensabili con debiti tributari o contributivi.

La circolare delle Entrate precisa inoltre che, per le caratteristiche del credito in esame, non si applica la preclusione di cui all'art. 31, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, che prevede un divieto di compensazione ai sensi dell'art. 17, comma 1, del D.Lgs. n. 241 del 1997, dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro.



► 3.11.5 Il cumulo del credito

La circolare evidenzia, nel richiamare la norma contenuta nella legge di Stabilità 2016, che “il credito d’imposta non è cumulabile con aiuti de minimis e con altri aiuti di stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio”. Di conseguenza, il credito d’imposta in commento può essere cumulato, nei limiti delle spese effettivamente sostenute, con altre misure agevolative, che non siano qualificabili come aiuti di Stato ai sensi dell’art. 107 del Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea, ovvero come aiuti “de minimis”, non aventi ad oggetto i medesimi costi. Lo stesso è, quindi, cumulabile con la maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, prevista dall’art. 1, commi da 91 a 94, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. super-ammortamento).

► 3.11.6 Il caso della rideterminazione del credito

La circolare in commento si sofferma, inoltre, sul problema relativo alla “rideterminazione” del credito d’imposta nel caso in cui i beni oggetto dell’agevolazione:

1. non entrino in funzione entro il secondo periodo d’imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione;
2. siano dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all’esercizio dell’impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all’agevolazione entro il quinto periodo d’imposta successivo a quello nel quale gli stessi sono entrati in funzione.

Per i beni acquisiti mediante contratto di locazione finanziaria, la rideterminazione dell’agevolazione ha effetto anche qualora non venga esercitato il diritto di riscatto entro il periodo di vigilanza. Per effetto della rideterminazione, il credito d’imposta è calcolato, per ciascun periodo d’imposta di maturazione, escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni non entrati in funzione ovvero dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all’esercizio dell’impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all’agevolazione.

La circolare in commento evidenzia che se nel periodo di imposta in cui si verifica una delle ipotesi di cui al precedente punto b), vengono acquisiti beni della stessa categoria di quelli agevolati, “il credito d’imposta è rideterminato escludendo il costo non ammortizzato degli investimenti agevolati per la parte che eccede i costi delle nuove acquisizioni”. In sostanza, fino a concorrenza del costo non ammortizzato del bene sostituito, l’acquisto del bene nuovo costituisce “mero rimpiazzo” e non può essere oggetto di agevolazione; in tale ipotesi, inoltre, il beneficio viene proporzionalmente meno nella misura in cui il costo non ammortizzato del bene uscente (sostituito) è superiore a quello del nuovo bene (sostituito).

Il credito indebitamente utilizzato per effetto delle descritte ipotesi di rideterminazione deve essere versato, senza applicazione di sanzioni, entro il termine per il versamento a saldo dell’imposta sui redditi dovuta per il periodo d’imposta in cui si verificano dette ipotesi.

► 3.12 La semplificazione di GE.RI.CO. per il periodo di imposta 2016

di Mauro Nicola

► 3.12.1 Premessa

Mai sufficientemente annunciata nei programmi dei vari Governi, che in questi anni si sono succeduti alla guida del Nostro Paese sembra oggi trovare finalmente diritto di speranza la semplificazione di GE.RI.CO., se non addirittura la sua cancellazione.

I vituperati e mai amati studi di settore diverranno più semplici nella loro gestione? Sarà veramente così?

Ma la domanda che si dovrebbe porre il Professionista del settore tributario è se questa è l'assoluta verità dei fatti, o se piuttosto si cambierà tutto per non cambiare nulla.

Come ben sappiamo gli studi di settore, elaborati mediante analisi economiche e tecniche statistico-matematiche, consentono di stimare i ricavi o i compensi che possono essere attribuiti al contribuente.

Individuano, a tal fine, le relazioni esistenti tra le variabili strutturali e contabili delle imprese e dei lavoratori autonomi con riferimento al settore economico di appartenenza, ai processi produttivi utilizzati, all'organizzazione, ai prodotti e servizi oggetto dell'attività, alla localizzazione geografica e agli altri elementi significativi (ad esempio area di vendita, andamento della domanda, livello dei prezzi, concorrenza, ecc.).

Gli studi di settore sono utilizzati dal contribuente per verificare, in fase dichiarativa, il posizionamento rispetto alla congruità (il contribuente è congruo se i ricavi o i compensi dichiarati sono uguali o superiori a quelli stimati dallo studio, tenuto conto delle risultanze derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica) e alla coerenza (la coerenza misura il comportamento del contribuente rispetto ai valori di indicatori economici predeterminati, per ciascuna attività, dallo studio di settore), e dall'Amministrazione finanziaria quale ausilio all'attività di controllo.

Ebbene a modesto parere almeno di chi scrive non bisognerà indulgere in facili entusiasmi. Infatti le modifiche di GE.RI.CO. si sostanzieranno in 2 fasi fondamentali:

1. semplificazione;
2. mutazione.

Il primo passaggio avrà ad oggetto il periodo di imposta 2016 con una promessa semplificazione, attraverso una significativa riduzione degli oneri dichiarativi che, nelle intenzioni dell'Agenzia, comporterà effetti positivi sulla tempistica di compilazione, oltre a una minore possibilità di commettere errori.

Il secondo riguarderà invece il futuro degli studi di settore e dovrebbe trovare applicazione, per la prima volta, con decorrenza dal primo di gennaio del 2017, primo periodo di imposta, così come evidenziato in sede di presentazione delle novità nel corso dell'incontro tenutosi lo scorso 7 settembre presso la sede della SOSE tra i membri della Commissione degli Esperti formata dai rappresentanti dei professionisti e delle imprese e l'Agenzia delle Entrate.

► 3.12.2 La semplificazione di GE.RI.CO.

In questo nostro intervento ci occuperemo della prima fase, ossia quella avente ad oggetto la semplificazione.

La semplificazione in argomento, appare coerente con *l'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale 2016-2018 del ministro dell'Economia e delle finanze ed in linea con l'impegno del Governo del marzo 2015 (Seduta del 3 marzo 2015 "La Camera ... impegna il Governo: a continuare nel percorso di rafforzamento della collaborazione tra fisco e contribuente, di semplificazione delle procedure e riduzione degli adempimenti, al fine di conseguire il massimo adempimento spontaneo, a tal fine dotando l'amministrazione finanziaria di strumenti conoscitivi adeguati a favorire l'emersione dell'effettiva capacità fiscale di ciascun contribuente già nel momento dell'adempimento tributario, come avviene nei sistemi tributari europei più evoluti; a valutare l'opportunità di procedere ad una revisione degli studi di settore per semplificarli, prevedendo la riduzione del loro numero, e per renderli più efficaci, attraverso una continua verifica ed eventuale modifica delle modalità di calcolo, che persegua la massimizzazione dell'attendibilità delle stime e, al contempo, garantisca la fedeltà dei dati dichiarati dai contribuenti")*. L'impegno assunto dal Governo rappresenta un ulteriore passaggio del percorso iniziato già da qualche anno attraverso il quale si è inteso ridurre gli adempimenti dichiarativi relativi agli studi, senza per questo diminuire il presidio in materia.

Traducendo le parole in fatti la razionalizzazione degli studi di settore dovrebbe così concretizzarsi:

- per quanto riguarda gli studi in evoluzione per il periodo di imposta 2016 nella richiesta all'interno del modello delle sole informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore,
- per quanto riguarda gli studi le cui evoluzioni sono state approvate per le annualità 2014 e 2015, nel mantenere le sole informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore (si segnala che, nel caso di sezioni contenenti almeno una variabile significativa ai fini dell'applicazione dello studio di settore, con dati in percentuale la cui somma fa 100%, per evitare errori di compilazione sono state confermate, in questa prima fase, anche quelle non significative).

Morale del discorso, tutte le operazioni di raccolta dati extracontabili che abitualmente avvengono negli studi professionali di tutta Italia dovranno continuare ad essere svolte non fosse altro perché la stragrande maggioranza degli studi di settore è stata revisionata proprio nelle annualità 2014 e 2015, numericamente circa i due terzi del totale.

Vero è peraltro che, dal periodo di imposta 2015, vi è stata una consistente riduzione delle ipotesi in cui, a fronte della dichiarazione di una causa di esclusione dalla applicazione degli studi di settore, il contribuente resta comunque tenuto alla presentazione del relativo modello.

In particolare, sul tema, va ricordato che rispetto a quanto avveniva fino al periodo d'imposta 2014, per il periodo di imposta 2015 non sono più obbligati a presentare il modello studi di settore i contribuenti:

- che hanno cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta;
- che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività, in quanto l'impresa è in liquidazione.

► 3.12.3 Le prime bozze dei nuovi modelli

Fonte ispiratrice di queste nostre riflessioni è l'analisi delle prime bozze dei nuovi modelli per la trasmissione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore per il periodo d'imposta 2016 pubblicate sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate. Trattasi, in particolare, dei modelli che, una volta approvati, dovranno essere utilizzati per la trasmissione, con Unico 2017, dei dati per l'applicazione degli studi di settore.

L'elemento di maggior novità che appare trasparire dalle bozze è la riduzione delle informazioni richieste all'interno dei modelli rispetto alle annualità precedenti.

A merito dell'Agenzia va ascritto, al fine di evitare possibili negatività di raccordo con le annualità precedenti, il mantenimento della numerazione dei righe prevista nei modelli per l'anno 2015.

Come abbiamo detto dalla analisi svolta sembra potersi verificare una richiesta inferiore di informazioni rispetto agli anni precedenti.

Le minori informazioni richieste interesseranno i quadri:

- B, unità locali;
- C, modalità di svolgimento dell'attività;
- D, elementi specifici dell'attività.

Mediamente la riduzione inciderà su circa una trentina di campi in meno da monitorare.

Nell'ottica quindi dell'Agenzia, l'obiettivo prefissato è quello di riduzione degli oneri amministrativi per i contribuenti, per gli operatori professionali, ed infine di compliance, ossia di maggiore trasparenza nei rapporti tra fisco e contribuente. Minori dati richiesti, maggiore velocità di compilazione, minore possibilità di commettere errori in fase compilativa, e quindi minori rischi di sanzioni in fase di controllo.

Da ultimo va sottolineato come nelle bozze dei modelli pubblicati non si rinvenga più la presenza del quadro Z, utilizzato per raccogliere gli ulteriori dati, individuati con il supporto della Sose e oggetto di confronto con le organizzazioni di categoria, utili ai fini di una successiva evoluzione degli studi di settore, e quello relativo ai correttivi crisi, in passato denominato quadro "T".

La logica posta a presidio di questa modificazione è da ricercarsi nella necessità di compilazione degli stessi solo potenziale.

Infatti questa tipologia di informazioni richieste potrà essere ritenuta necessaria, al fine di una elaborazione, solo a valle della fase di analisi delle diverse fonti informative già nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria, e finalizzate a verificare la necessità, o meno, di prevedere correttivi crisi anche per l'annualità di imposta 2016.

In conclusione possiamo affermare che le operazioni di raccolta dati derivanti dagli studi di settore, dopo circa vent'anni dalla loro introduzione, in UNICO 2017 potranno considerarsi, forse, leggermente affievolite ma sicuramente non annullate.

