



Edizione di lunedì 23 settembre 2013

CASI CONTROVERSI

[La dubbia compilazione del quadro RW in Unico 2013](#)

di Giovanni Valcarenghi

EDITORIALI

[Il redditometro alla resa dei conti](#)

di Sergio Pellegrino

ADEMPIMENTI

[Per le fatture comunicazione spesometro senza limiti](#)

di Luca Caramaschi

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Non sempre facile stabilire la residenza fiscale](#)

di Ennio Vial, Vita Pozzi

ACCERTAMENTO

[Quando pagare gli avvisi bonari rideterminati?](#)

di Giovanni Valcarenghi

ACCERTAMENTO

[C'è un nuovo trend in Commissione per il redditometro](#)

di Sergio Pellegrino

BUSINESS ENGLISH

General purpose financial reporting
di Enrico Zappa, Justin Rainey

CASI CONTROVERSI

La dubbia compilazione del quadro RW in Unico 2013

di **Giovanni Valcarenghi**

Quali **sanzioni** si applicano alle violazioni delle regole sul **monitoraggio fiscale**? E, nello specifico, con quali criteri debbono essere gestiti eventuali **ravvedimenti operosi** per rimediare alle **violazioni commesse nel corso del 2011**? E' questa la questione sulla quale il Comitato si è confrontato nel corso della settimana.

Il punto di partenza, come è ovvio, è la **completa rivisitazione delle regole** sul monitoraggio fiscale che la **Legge 97/2013** ha apportato al **decreto 167/1990**; tra le tante disposizioni di interesse, abbiamo soffermato l'attenzione su quelle che determinano una modifica alle sanzioni e su quelle che determinano una variazione delle regole compilative del modello UNICO.

In relazione all'**aspetto sanzionatorio**, il **principio di legalità** sancito dall'articolo 3, commi 2 e 3, del D. Lgs. 472/1997, fa sì che qualsiasi violazione commessa, per la quale non siano già state pagate somme a titolo definitivo, debba essere "trattata" con le **nuove misure più favorevoli**. Per il monitoraggio, si tratta delle violazioni connesse alla **compilazione** della **sezione I** e della **sezione III** del quadro RW, in relazione alle quali, essendo addirittura venuto meno l'obbligo di esposizione dei dati, non si può che concludere che sia venuta meno la possibilità di irrogare la sanzione. E tale conclusione si deve applicare a **tutte le dichiarazioni**, quelle ancora da presentare il prossimo 30 settembre e quelle già presentate nel passato. A tale ragionamento consegue che pare **inutile ipotizzare ravvedimenti operosi** per le mancanze del passato, risultando i medesimi del tutto superflui.

In aggiunta, va anche ricordato che il **carico sanzionatorio** ha trovato non una completa eliminazione, ma solo un **alleggerimento**, per le violazioni attinenti la **sezione II** del quadro RW, in relazione alle quali inesattezze ed omissioni sono ora punite nella misura che va da un **minimo del 3% ad un massimo del 15%** (salvo raddoppio, dal 6 al 30%, per i beni e le attività situate in Paradisi fiscali), rispetto alle precedenti misure dal 10 al 50%; anche su tale aspetto non vi è dubbio che le nuove percentuali siano applicabili anche all'**annualità 2012 e precedenti**. Quindi, per eventuali **ravvedimenti operosi relativi al 2011** (da completare entro il prossimo 30 settembre), si dovrà corrispondere una **sanzione pari ad 1/8 del 3%**, oppure ad 1/8 del 6% nel caso di attività detenute in paradisi fiscali.

Con il ragionamento relativo alle sanzioni si può risolvere la questione attinente la **immediata applicabilità** delle nuove regole al modello relativo al **2012**; infatti, per la **compilazione delle**

sezioni I e III, a nostro avviso non vale la pena di argomentare in merito alla necessità di modifica delle istruzioni per la compilazione, oppure del varo del provvedimento che stabilisca le regole di censimento, proprio per il fatto che **scompare qualsiasi conseguenza negativa in caso di mancato adempimento**.

Una differente questione, invece, potrebbe a tal riguardo insorgere per la **compilazione della sezione II**, la quale permane (pur se potranno esserne mutati il nome e la forma) anche nell'ottica della nuova norma. La casistica si differenzia dalle precedenti per almeno tre motivazioni:

- nella precedente versione, sussisteva una sorta di **valore minimo di rilevanza**, pari a 10.000 euro, che sovente esentava i contribuenti dall'obbligo di esposizione dei dati (si pensi al caso di un conto corrente a saldo ridotto e, soprattutto, delle partecipazioni societarie); oggi, invece, nessun valore minimo appare più nel dettato normativo, con la conseguenza che potrebbe essere richiesta la indicazione di ogni dato, anche di importo modesto;
- nelle indicazioni di prassi del passato, è sempre stato affermato il criterio della indicazione dei valori avendo riguardo al **conceitto di costo**; oggi, taluni ventilano la possibilità di una inversione di rotta a favore del valore attuale, in modo da armonizzare il quadro RW con il quadro RM per il pagamento di IVIE ed IVAFE;
- il soggetto obbligato alla compilazione, ora, è colui che ha la disponibilità giuridica dei beni e delle attività; nella nuova norma, invece, si evoca il medesimo obbligo anche a carico del **titolare effettivo**, mutuando il concetto dalla normativa antiriciclaggio.

Si tratta, a ben vedere, della introduzione di **nuovi obblighi** a carico del contribuente che, rispetto alle “*abitudini passate*” deve in qualche modo mutare i comportamenti; dobbiamo allora scomodare lo **Statuto del Contribuente** (legge 212/2000) ed, in particolare, l'articolo 3, comma 2 che prevede che le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al 60° giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti. Nel caso di specie, i 60 giorni mancano dalla data di entrata in vigore della legge **al momento di invio di UNICO 2013** (peraltro, manca ancora il provvedimento attuativo), con la conseguenza che la **sezione II della dichiarazione** da spedire si dovrà compilare con le “vecchie” regole. Non si ritiene, infatti, che si possa affermare che l'adempimento dichiarativo esisteva già (e quindi non si sarebbe introdotto un nuovo onere), proprio per il fatto che la nuova impostazione **cambia radicalmente le modalità di gestione**, obbliga ad esporre nuovi dati e contempla nuovi soggetti tenuti al rispetto delle regole.

Ed allora, la conclusione sintetica è la seguente: **le nuove sanzioni ridotte e gli obblighi abrogati trovano immediata applicazione**, mentre **gli adempimenti innovati potranno trovare spazio solo nelle prossime dichiarazioni**.

EDITORIALI

Il redditometro alla resa dei conti

di Sergio Pellegrino

Il sondaggio della settimana passata ha raccolto il giudizio dei nostri Lettori sul nuovo redditometro; i risultati non sono del tutto trancianti, anche se può essere notata una predominanza di **giudizi positivi** in merito alla direzione intrapresa dalle Entrate, sia pure con **numerose censure** in merito ai metodi o alla reale efficacia dello strumento.

Nel dettaglio, questi i numeri: il **6%** ritiene assolutamente “**giusto**” il redditometro, il **20%** lo valuta come **strumento di aiuto** – ma **non risolutivo** – alla lotta all’evasione, il **43%** ne condivide la logica di fondo ma **non l’applicazione pratica**, mentre il **31%** lo ritiene uno strumento **invasivo ed inaccettabile**.

Un primo dato da osservare è che il **63%** dei lettori sostanzialmente **valuta positivamente il cambio di rotta** rispetto al passato, pur ritenendo migliorabile l’applicazione pratica.

L’informazione appare utile per ribadire che il sistema tributario italiano manca, forse, di una **fase** (presente invece in altri paesi) che potrebbe contribuire a superare i fastidiosi momenti di stallo che si traducono, in modo non condivisibile, in un aggravio delle cause discusse dinnanzi alle Commissioni tributarie. Infatti, se molti lettori condividono la strategia di fondo, probabilmente sarebbe stato sufficiente attivare, per tempo, una **reale fase sperimentale di condivisione ragionata** (volendo usare un termine di moda, un “**tavolo tecnico**”) dello strumento, al fine di perfezionare i tecnicismi e correggere alcune storture, ottenendo un risultato certamente migliore.

Invece, se sono vere le notizie che ci riportano i colleghi chiamati a partecipare alle riunioni periodiche di confronto (come abbiamo modo di ritenere), la discussione appare sempre sterile, non costruttiva e si traduce, in molti casi, in un **semplice recepimento di decisioni** già assunte; per non parlare, poi, del fatto che, spesso, i provvedimenti adottati divergono diametralmente rispetto alle indicazioni discusse. E’, dunque, una **questione di metodo**, di atteggiamento talvolta supponente (o forse necessitato) dell’Amministrazione che non si presta ad una fattiva fase di collaborazione e di confronto. Insomma, se lo strumento “deve” raggiungere determinati obiettivi, non vale la pena di discutere, in quanto le obiezioni, anche fondate, che determinano una divergenza rispetto ai risultati attesi, saranno “ovviamente” scartate.

Tale impostazione crea un **rammarico** tra coloro che, condividendo sostanzialmente l’assunto

della **spese sostenute = reddito**, avrebbero meglio accettato e, riteniamo, diffuso tra i propri clienti la cultura della necessità di dichiarare un reddito adeguato alle spese. Ed allora, il suggerimento ragionato sarebbe certamente stato quello dell'abbandono di tutti quei rivoli relativi alle **spese medie ISTAT**, alle **spese stimate** a fronte di elementi certi e, soprattutto, alla necessità di **ricostruzione delle movimentazioni finanziarie e dei risparmi** pregressi correlandoli con le spese sostenute. La logica vuole (tranne casi eclatanti) che se il reddito (o la disponibilità finanziaria) esiste, va ritenuta corretta la posizione, anche **in mancanza di una precisa correlazione** nelle movimentazioni finanziarie. I privati, infatti, non sono tenuti all'obbligo di tenuta di registrazioni contabili e sovente spendono (o, meglio dire, spendevano) sulla base di pulsioni o di sole previsioni di introiti.

Non mancano, tuttavia, gli **irriducibili contrari allo strumento** (31%), coloro i quali ritengono (in modo pienamente legittimo, si intenda!) che l'analisi del Fisco sia invasiva ed inaccettabile, sorretti dalle pronunce di quella giurisprudenza che ritiene lesivo della *privacy* il censimento dei dati di spesa dei vari contribuenti. Al riguardo, ci sovengono **tre considerazioni**: la prima riguarda il fatto che se la spesa è stata sostenuta (e non importa a che titolo), è **ragionevole presumere** che i fondi utilizzati da qualche parte saranno pur giunti; la seconda è di natura più **generale**, relativa cioè alla circostanza che molti dei dati utilizzati sono censiti dal Fisco in virtù di specifiche norme di legge, con la conseguenza che sarà difficoltoso sostenere che i dati siano stati reperiti solo e soltanto ai fini dell'accertamento sintetico/redditometrico; l'ultima è, purtroppo, sotto gli occhi di tutti, e cioè il fatto che i **redditi dichiarati** dagli italiani sono in molti casi, per utilizzare un eufemismo, "sottostimati".

Se, effettivamente, esistono posizioni insostenibili, il Fisco le esponga e dimostri che le persegue, accantonando le casistiche di minimo scostamento, ove uno strumento che contiene anche **ricostruzioni induttive** potrebbe prestare il fianco a critiche di mancanza di precisione. Se così fosse, nessuno potrà gridare allo scandalo, in quanto il redditometro, di fatto, svolgerà la funzione prevalente di strumento di orientamento dei controlli e non di accertamento.

Archiviamo, dunque, anche questo sondaggio con una considerazione generale: non vi è uno scollamento pieno tra amministrazione e contribuente, ma solamente un **lamentato difetto di coordinamento preventivo** che potrebbe, con un minimo sforzo, essere superato. Ma il "salto del fosso" non si riesce a fare solo con i proclami di trasparenza, essendo invece necessaria una fase di **fattiva collaborazione** tra gli operatori del settore e, soprattutto, un **comportamento allineato degli uffici periferici** che, spesso, deviano rispetto alle direttive centrali.

L'Agenzia ha di fronte a sé un'occasione "storica": rendere **credibile** l'utilizzo dell'accertamento sintetico, e quindi **"accettato" dall'opinione pubblica**, oppure concentrarsi soltanto sul **gettito** "a tutti i costi". Nelle prossime settimane vedremo quale sarà l'orientamento che prevarrà.

Il nuovo sondaggio della settimana è dedicato ad **Equitalia**: anche in questo caso siamo curiosi di sapere come la pensiate.

ADEMPIMENTI

Per le fatture comunicazione spesometro senza limiti

di Luca Caramaschi

Con riferimento alle operazioni da indicare nel **modello “Spesometro”** si è sempre distinto tra operazioni per le quali vigeva **l’obbligo di fatturazione** e operazioni **senza** obbligo di fatturazione.

Con riferimento alla prima categoria di operazioni occorre oggi (per l’adempimento relativo all’annualità 2012) tenere conto della importante semplificazione introdotta lo scorso anno dall'**art. 2 comma 6 del D.L. 16/2012**, che ha modificato l’originaria disposizione contenuta nell’art. 21 del D.L. 78/2010.

In particolare la modifica ha prodotto un duplice effetto positivo:

- da un lato, con **l’eliminazione** della precedente **soglia dei 3.000 euro**, viene consentito agli operatori di inviare i dati di tutte le fatture emesse e ricevute escludendo ogni valutazione in merito alle relazioni esistenti tra le singole prestazioni (molto si è detto in passato sulle difficoltà a ricondurre le stesse ad un’unica **prestazione complessa o cumulativa**) e le eventuali rettifiche delle varie fatture emesse/ricevute (operazioni, queste, non sempre facili da effettuare, soprattutto nei casi di affidamento della contabilità ad un centro servizi esterno nel quale l’operatore contabile di certo non conosce nei dettagli l’attività svolta dal soggetto passivo);
- dall’altro, la comunicazione può essere resa in maniera **cumulativa** per ogni controparte economica, evitando quindi di fornire i dettagli di ciascun documento, il che di certo evita complicazioni nella estrappolazione dei dati dal gestionale di contabilità.

Per le operazioni senza obbligo di fatturazione (si tratta, nella sostanza, dei casi nei quali viene emesso lo scontrino o la ricevuta fiscale), invece, rimane l’originaria **soglia di monitoraggio** stabilita in **3.600 euro al lordo dell’Iva**, il che porta a concentrare l’attenzione solo sulle operazioni veramente significative (escludendo, pertanto, dalla comunicazione una notevole mole di operazioni per molti contribuenti).

Con riferimento al precedente adempimento relativo all’annualità 2011 ci si era posti il dubbio di come gestire le operazioni fatturate **volontariamente** dal cedente/prestatore, cioè quelle per le quali non sussiste un esplicito obbligo normativo in tal senso: si pensi al caso del negoziante che potrebbe certificare tutte le proprie operazioni tramite scontrino/ricevuta

fiscale ma che trova più comodo emettere le fatture per ogni operazione, senza che il cliente gliene faccia esplicita richiesta.

Considerato che **l'art. 22 del DPR 633/1972**, disposizione che disciplina gli obblighi di certificazione dei commercianti al minuto e assimilati, stabilisce che **"L'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente"**, la conclusione che si ritraeva da una lettura rigorosa della norma ante modifiche era che:

- le fatture emesse su **specifica richiesta del cliente** (fatto che determinava l'obbligatorietà dell'emissione) andassero monitorate con la soglia dei 3.000 euro al netto dell'Iva;
- le fatture **emesse volontariamente** dai dettaglianti, invece, in quanto non obbligatorie, fossero da monitorate solo per importi superiori ad euro 3.600 al lordo dell'Iva.

Una tale situazione appariva, a tutta evidenza, estremamente **dificile da gestire**. E ciò anche in considerazione del fatto che molti commercianti al minuto, in relazione alle poche fatture emesse, adottano la semplificazione che consiste, anziché utilizzare un registro sezionale, nel riportare l'importo delle fatture emesse nel totale dei corrispettivi di giornata. Tale situazione, peraltro, rappresenta una complicazione operativa anche con l'eliminazione della soglia dei 3.000 euro, ma quanto meno, come vedremo, non sarà più necessario **"indagare"** sulla obbligatorietà o meno nei casi di emissione della fattura.

E', infatti, con il [provvedimento direttoriale del 2.8.2013](#) che al par. **3.2.** l'Agenzia delle entrate chiarisce che l'emissione della fattura, in sostituzione di altro idoneo documento fiscale, determina, comunque, **l'obbligo di comunicazione** dell'operazione anche se di importo inferiore alla soglia dei 3.600 euro al lordo dell'imposta sul valore aggiunto.

Viene quindi stabilito, diversamente da quanto accadeva in passato, che ogni operazione **certificata da fattura** (salvo gli esoneri esplicitamente previsti), sia essa emessa per obbligo (ricomprensivo in tale casistica anche la richiesta della stessa da parte del cliente) o per volontà dell'esercente, va trattata alla stessa stregua e quindi comunicata nel modello Spesometro **a prescindere dall'importo**.

Peraltro il provvedimento 2.8.2013, al **paragrafo 3.3.**, afferma, in un'ottica di semplificazione, che in sede di prima applicazione delle nuove disposizioni, i soggetti di cui agli articoli 22 (commercianti al minuto e assimilati) e 74-ter (agenzie di viaggio) del D.P.R. n. 633/1972, devono comunicare le operazioni attive per le quali viene emessa fattura, **relativamente agli anni 2012 e 2013**, solo se di importo unitario pari o superiore a euro 3.600 al lordo dell'imposta sul valore aggiunto. Solo dalla comunicazione relativa all'annualità **2014**, quindi, le fatture emesse dai commercianti al minuto e dalle agenzie di viaggio dovranno essere comunicate **a prescindere dall'importo**.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Non sempre facile stabilire la residenza fiscale

di Ennio Vial, Vita Pozzi

La questione della **residenza fiscale** di una persona fisica è alquanto delicata in quanto da questa discendono una serie di conseguenze rilevanti sotto il profilo tributario. Senza ricordare il tema della **tassazione su base mondiale** in luogo della tassazione limitata ai redditi prodotti in Italia come accade per i non residenti, ci sono anche conseguenze relative ad ulteriori adempimenti come la compilazione del modulo RW o la debenza delle nuove patrimoniali estere (IVIE e IVAFE).

E' appena il caso di ricordare come in base all'**art. 2 del Tuir** una persona fisica è considerata residente fiscalmente in Italia quando per la **maggior parte del periodo d'imposta** risulta iscritta nelle **anagrafi** della popolazione residente o ha nel territorio dello Stato il **domicilio** o la **residenza** ai sensi del Codice civile.

Il concetto di domicilio si sintetizza con la **sfera degli interessi personali e professionali** mentre il concetto di residenza civilistica fa riferimento alla dimora, ossia alla **presenza fisica**.

Se **una sola di queste tre condizioni** risulta soddisfatta, la persona fisica sarà considerata fiscalmente residente nel nostro Paese. E se ciò accade? E' tutto perduto?

L'esperienza concreta mostra come vi sia una certa "vischiosità" nella cancellazione dalle anagrafi della popolazione residente per motivi psicologici, per le conseguenze sulla tutela sanitaria o per semplice dimenticanza o ignoranza della norma. Questa situazione porta a frequenti casi di **doppia residenza fiscale**.

E' bene ricordare come la normativa interna possa essere più o meno agevolmente superata dal disposto convenzionale. L'**art. 4 del Modello di convenzione elaborato dall'OCSE** contiene una serie di regole successive che devono essere prese in considerazione al fine di dirimere il conflitto di residenza.

In prima battuta la persona fisica è considerata residente dello Stato contraente nel quale ha **un'abitazione permanente**. Si deve porre la massima attenzione al concetto di abitazione che non va inteso nel senso di immobile quanto piuttosto nel senso di "*home*", ossia di focolare domestico.

Il criterio è quindi raramente dirimente in quanto chi si trasferisce fisicamente all'estero

conserva spesso un luogo in Italia dove può tornare, non fosse altro che la casa dei suoi genitori. E' quindi necessario passare allo *step* successivo. Il modello prevede che quando la persona dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, è considerata residente dello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (**centro degli interessi vitali**).

In questo caso tende a "vincere" il Paese in cui uno **lavora abitualmente** in quanto le relazioni personali e quelle lavorative si concentrano soprattutto nel nuovo Paese. Le conclusioni non sono tuttavia sempre scontate, soprattutto nel caso in cui il soggetto lasci in Italia la moglie con i figli.

L'analisi in questa fase può tuttavia bloccarsi in una situazione di stallo. Il passaggio successivo della convenzione, tuttavia, stabilisce che se non si può determinare lo Stato nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o nella più improbabile ipotesi in cui la medesima non abbia un'abitazione permanente in alcuno degli Stati, la persona è considerata residente dello Stato in cui **soggiorna abitualmente**. Ecco che tendenzialmente nei casi "concreti" tende a prevalere il Paese in cui il soggetto è abitualmente presente.

Sono previste **clausole residuali** sulle quali ci si imbatte più raramente. Potrebbe infatti accadere che la persona soggiorni abitualmente in entrambi gli Stati, ovvero non soggiorni abitualmente in alcuno di essi. In questo caso essa sarà considerata residente dello Stato del quale ha la **nazionalità**.

Si può quindi notare come, ai nostri fini, la **cittadinanza** rilevi in situazioni del tutto **marginali**. La tassazione su base mondiale e la compilazione del modulo RW, infatti, riguarda anche tutti i cittadini comunitari ed extracomunitari che risiedono fiscalmente nel nostro paese in base ai criteri enucleati in precedenza.

Infine, nella remota ipotesi in cui il soggetto abbia la nazionalità di entrambi gli Stati, o non abbia la nazionalità di alcuno di essi (ad esempio l'apolide), le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di **comune accordo**.

In questa rarissima ipotesi dovremo quindi consultare le indicazioni sul tema fornite dalla [Circolare n. 21/E del 5 giugno 2012](#).

ACCERTAMENTO

Quando pagare gli avvisi bonari rideterminati?

di **Giovanni Valcarenghi**

Può capitare che un contribuente, oppure direttamente l'intermediario abilitato che abbia assunto specifico impegno, riceva un **avviso bonario** contenente delle **inesattezze**, tali per cui gli importi dovuti si riducano rispetto alla originaria pretesa. Ipotizzando che si riesca ad **ottenere la rettifica**, va compreso **quando** scada il **termine** per il **tempestivo versamento delle somme** che consenta di mantenere il beneficio della riduzione delle sanzioni ad 1/3. In sostanza, bisogna capire se i 30 giorni "canonici" (ci riferiamo all'ipotesi dell'avvio direttamente recapitato al contribuente) decorrono dalla consegna del primo avviso (parzialmente errato), oppure del secondo avviso, quello corretto. Della questione si è recentemente occupata la **CTR del Veneto** (Venezia Mestre), con la **sentenza n. 61 del 16 luglio 2013**.

In primo luogo, va osservato come l'Amministrazione finanziaria persista nell'invio delle comunicazioni di irregolarità con la **modalità POSTEL** che, all'atto pratico, difficilmente consente di avere piena contezza dell'effettivo momento di ricezione dell'avviso. In secondo luogo, inoltre, va rimarcato il fatto che il contribuente potrebbe **chiedere la "sistematizzazione" degli errori con differenti modalità**, che spaziano da quelle telematiche del **CIVIS**, sino a giungere a quelle del confronto diretto con l'operatore dell'Ufficio (tramite appuntamento) oppure per il tramite di una specifica istanza di autotutela consegnata all'Ufficio; ciascuna di queste modalità ha differenti tempi di risposta che possono, oppure no, ingenerare il problema di cui si discute. Infine, va ricordato che la **norma** di riferimento (**art. 2, D. Lgs. 462/1997**), sancisce che il pagamento delle residue somme dovute, deve essere effettuato **entro 30 giorni** dal ricevimento della **comunicazione definitiva** concernente la rideterminazione delle somme in autotutela.

Il caso analizzato dalla sentenza attiene proprio l'ultima circostanza richiamata. A fronte di un avviso bonario relativo al mancato riconoscimento di alcune ritenute d'acconto nell'ambito di un consolidato, veniva presentata istanza di autotutela all'**Agenzia delle entrate** che, **non condividendo le argomentazioni avanzate**, ha rigettato la richiesta (non si comprende in modo chiaro se in forma esplicita o meno). Il contribuente provvedeva a **pagare il bonario**, ovviamente **oltre il termine di 30 giorni** dalla prima notifica; **l'ufficio**, nel frattempo, **effettuava iscrizione a ruolo** ritenendo decaduta la possibilità di profittare della riduzione delle sanzioni, per effetto del tardivo versamento, in quanto non era stata rideterminata la originaria pretesa a seguito della istanza del contribuente.

La Commissione, al riguardo, afferma il **principio** in forza del quale, sposando la tesi rigorosamente letterale proposta dall'Agenzia, si finirebbe per **scoraggiare qualsiasi forma di contraddittorio** con il contribuente; inoltre, osservano i Giudici, aderire alla suddetta tesi significherebbe **svantaggiare il contribuente in caso di ritardo della risposta** da parte dell'Agenzia che, semplicemente facendo slittare il proprio responso il l'originario termine di 30 giorni, potrebbe precludere al contribuente la possibilità di beneficiare della riduzione delle sanzioni. Pertanto, si adotta *una interpretazione costituzionalmente orientata e altresì rispettosa dei principi di origine comunitaria.*

Le conclusioni sopra esposte fondano la propria esistenza sul fatto che, a prescindere dall'esito di accoglimento o diniego delle ragioni addotte, **la decisione dell'Ufficio** assunta a conclusione del contraddittorio assume, nella generalità dei casi, il **carattere di nuova determinazione**, frutto di una **ulteriore istruttoria** compiuta anche alla luce delle argomentazioni addotte dal contribuente e con l'onere di essere **dotata di una propria motivazione**. Insomma, **anche ove venga confermata l'originaria pretesa** (con sostanziale conferma della precedente richiesta), la risposta delle Entrate si configura come una nuova comunicazione, idonea a far decorrere un nuovo termine di 30 giorni.

A parere di chi scrive la soluzione adottata nella sentenza appare fortemente rispettosa del **principio di pari dignità** tra contribuente e Amministrazione finanziaria, riconoscendo la possibilità, ad entrambe gli attori, di poter argomentare in merito alle proprie ragioni, con conseguente onere della controparte (nel caso, l'Agenzia) di valutare le istanza di parte. Ovviamente, siamo coscienti che sposare tale conclusione **potrebbe ingenerare** nei contribuenti una **malevola tentazione** di presentare, sempre e comunque, una istanza di autotutela per ogni avviso bonario ricevuto, solo con **l'obiettivo di ritardare** il momento dell'effettivo **pagamento** delle somme, anche ove palesemente corrette. Ma dobbiamo affermare che tale rischio va certamente corso e le conseguenze negative accettate, perché solo in questo modo si valorizza la corretta applicazione delle regole tributarie. Non va infatti dimenticato che nemmeno la pretesa del fisco veicolata per il tramite degli avvisi bonari brilla certo per **trasparenza**, apparentando sovente "misteriosa" la motivazione del recupero. E' giusto, quindi, che ciascuno abbia la possibilità di convincersi, sino in fondo, della **effettiva debenza** delle somme richieste.

ACCERTAMENTO

C'è un nuovo trend in Commissione per il redditometro

di Sergio Pellegrino

Tira un'aria decisamente diversa per il **redditometro** nelle **Commissioni tributarie**. Dopo anni in cui la **difesa dal "vecchio" redditometro** appariva sostanzialmente **impossibile**, atteso l'orientamento decisamente **pro-fisco** espresso a più riprese dalla **Cassazione**, le cose stanno cambiando rapidamente, in modo non dissimile a quanto è avvenuto qualche anno fa per gli **studi di settore**.

L'Agenzia delle entrate ci ha messo del suo: in modo difficilmente comprensibile, per "promuovere" il "nuovo" redditometro (che aspettiamo ancora al varco) ed il cambiamento strutturale che esso rappresenterebbe, ha di fatto minato ulteriormente **la credibilità** di quello "vecchio", pretendendo però nel contempo di **continuare ad utilizzarlo** per accettare i contribuenti, come se nulla fosse.

Due, fra le molte, sono le pronunce delle Commissioni tributarie **favorevoli ai contribuenti** sulle quali intendo soffermarmi, entrambe interessanti, se non dal punto di vista squisitamente tecnico, come indicative di un clima molto diverso circa il ricorso agli accertamenti di tipo sintetico.

La prima è la n. **146/1/13 del 12/4/2013 della CTP di Bari**, che ha ad oggetto due accertamenti relativi ai **periodi di imposta 2007 e 2008**.

Nell'accogliere il ricorso del contribuente, i giudici di Bari hanno valorizzato la **sentenza della Cassazione n. 23554 del 20/12/2013**, con la quale la Suprema Corte aveva indicato come anche il redditometro dovesse essere annoverato tra le **presunzioni semplici**, con la necessità da parte dell'ufficio di adeguare il "dato statistico" alla reale situazione del soggetto accertato.

Secondo l'impostazione della Commissione, l'**onere probatorio** non ricadrebbe quindi sul contribuente, quanto invece **sull'Agenzia**, che deve "**provare l'effettiva personalizzazione**".

Nel caso di specie, almeno per i Giudici, non è stata condotta un'attività di questo tipo da parte dell'Ufficio, che si è limitato a recepire **acriticamente** il risultato del redditometro, e quindi gli avvisi di accertamento sono stati conseguentemente considerati **illegitimi**.

Si muove invece sul versante dell'**incostituzionalità** dello strumento la **sentenza n. 117/1/13 del 2/5/2013** pronunciata dalla **CTP di Campobasso**, anche in questo caso in relazione a due

accertamenti relativi ai **periodi di imposta 2007 e 2008**.

La sentenza parte da quello che appare un **errore concettuale**, ossia il fatto che le **tabelle indicate al decreto n. 65648 del 24/12/2012** abbiano sostituito quelle precedenti.

Atteso che così non è, perché Legislatore e Amministrazione hanno sempre rimarcato la distinzione tra i **“due” redditometri**, rendendosi applicabile la nuova normativa soltanto **a partire dal periodo di imposta 2009**, proprio questo errore ci fornisce **utili indicazioni** su quello che potrà essere l'atteggiamento dei Giudici nei confronti del “nuovo” accertamento sintetico.

Secondo la Commissione di Campobasso, *“l'analisi di ogni tipo di spesa, la richiesta di giustificare le modalità di investimento dei propri risparmi sino alla grottesca pretesa di conservare tutti gli scontrini fiscali sono elementi che mortificano la libertà del cittadino, imponendogli un'indebita ed illecita compressione che non trova giustificazione né nelle norme nazionali (cfr. violazione artt. 2, 3, 13 e 24 Cost.), tanto meno in quelle europee sinora descritte (cfr. violazione artt. 1, 7 e 8 Carta dei diritti fondamentali UE), né nei principi fondamentali dell'economia”*.

Il ricorso ai dati elaborati dall'Istat sarebbe poi da stigmatizzare, considerando che l'attività dell'istituto *“non ha a che vedere con la specificità della materia tributaria”*, così come il fatto che il redditometro non svolgerebbe alcuna differenziazione tra cluster di contribuenti, ponendo sullo stesso piano *“contribuenti del tutto differenti tra loro (l'operaio, l'impiegato, il funzionario, il dirigente, chi ha avuto periodi di disoccupazione alternati a periodi di forti guadagni, etc.)”*.

La sentenza prosegue facendo un **parallelo fra redditometro e studi di settore**, indicando come sia necessario per l'Amministrazione supportare gli elementi o valori standardizzati con **elementi effettivi**, pena la loro trasformazione da mezzi di accertamento a **mezzi di determinazione del reddito**.

Bene farebbe l'Agenzia, almeno a nostro parere (si veda l'editoriale di oggi), a tenere conto di questa nuova e diversa **“sensibilità”** nei confronti del redditometro, anche se non si può non evidenziare un aspetto paradossale.

Per **20 anni** abbiamo avuto uno strumento di accertamento davvero **rozzo ed inaccettabile**, ma che tutto sommato ha (inspiegabilmente per quanto mi riguarda) goduto di **buona considerazione** (venendo “sponsorizzato” in passato persino dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, anche se più che altro in antitesi con gli studi di settore). Nel momento in cui si è intervenuti **migliorando il redditometro comunque in modo evidente**, e conseguentemente la sua **“accettabilità”** (si veda anche l'esito del nostro sondaggio della scorsa settimana), l'atteggiamento di opinione pubblica e giurisprudenza è **mutato in modo radicale**, sovvertendo le posizioni precedenti.

BUSINESS ENGLISH

General purpose financial reporting

di Enrico Zappa, Justin Rainey

The objective of general purpose financial reporting is to provide financial information about the reporting entity that is useful to present and potential equity investors, lenders, and other creditors in making decisions in their capacity as capital providers. Capital providers are the primary users of financial reporting.

To accomplish the objective, financial reports should communicate information about an entity's economic resources, claims to those **resources**^[1], and the transactions and other events and circumstances that change them. The degree to which that financial information is useful will depend on its qualitative characteristics.

Qualitative characteristics are the attributes that make financial reporting information useful. The qualitative characteristics are complementary concepts that each contribute to the usefulness of financial reporting information. However, for analysis purposes, it is helpful to distinguish the qualitative characteristics as either fundamental or **enhancing**^[2] depending on how they affect the usefulness of information. Providing useful financial reporting information is limited by two pervasive **constraints**^[3] on financial reporting, *materiality* and *cost*. Fundamental qualitative characteristics distinguish useful financial reporting information from information that is not useful or is **misleading**^[4]. For financial information to be useful, it must possess the two fundamental qualitative characteristics—*relevance* and *faithful representation*. Relevant information is capable of making a difference in decision making by virtue of its predictive or confirmatory value. Financial reporting information is a faithful representation if it depicts the substance of an economic phenomenon completely, neutrally, and without material error.

[1] Diritti di proprietà su beni mobili detenuti da un soggetto diverso dal proprietario.

[2] Migliorative, integrative.

[3] Vincoli, limiti.

[4] Fuorviante, ingannevole.

COMPREHENSION QUESTIONS

1. Who are the primary users of financial reports and what decision do they have to make?
2. Another term for 'equity investor' is
 - a. bondholder b. shareholder c. supplier
3. Another term for 'lender' is
 - a. bondholder b. shareholder c. supplier
4. What are the qualitative characteristics of decision useful financial information?
5. Complete the sentence with ONE word: 'Financial information that is decision useful or that is not misleading is _____.':
6. Complete the sentence with ONE word: 'Financial information that predicts or confirms a financial or economic phenomenon is _____.':
7. What constraints affect the supply of financial information?
8. Which word or phrase is the 'odd one out' in this list and why?
 - a. neutral b. no material error c. fundamental d. complete

ANSWERS

1. capital providers, who have to decide whether to provide economic resources or not
2. b
3. a
4. fundamental and enhancing
5. fundamental
6. relevant
7. materiality and cost
- 8 c. fundamental; it is not a required feature of 'faithful representation'