

PROFESSIONISTI

Niente ancora sull'inversione contabile

di **Maria Paola Cattani**

In occasione di Telefisco 2015, in coerenza con quanto fatto nella videoconferenza di Italia Oggi, l'Agenzia delle Entrate non fornisce i chiarimenti più attesi dagli operatori, ossia quelli sulle nuove fattispecie di inversione contabile disciplinate dall'art. 17, comma 6, lett. a-ter) del D.P.R. 633/1972, che tanti dubbi stanno generando a livello operativo.

Di seguito si riportano, in forma tabellare, le indicazioni dell'Agenzia:

Argomento	Problematica	Indicazione Agenzia
Split payment	Le prestazioni di servizi "assoggettati a ritenuta a titolo di acconto" sono escluse dall'applicazione della norma?	Il nuovo art. 17-ter D.P.R. n. 633/72, con l'espressione " <i>ritenute alla fonte a titolo d'imposta sul reddito</i> ", fa riferimento, ai fini della non applicazione della norma, anche alle ritenute a titolo di acconto.
Marina Resort	I servizi di accoglienza e messa a disposizione dello specchio acqueo per il pernottamento dei turisti a bordo delle proprie unità da diporto scontano Iva al 10%?	Fino al 31.12.2015 , l'aliquota ridotta al 10% (n. 120, Tabella A, parte III, Decreto Iva "prestazioni di alloggio in strutture ricettive") è applicabile alle prestazioni di servizi di accoglienza e messa a disposizione dello specchio acqueo per la sosta e il pernottamento dei turisti a bordo delle proprie unità da diporto, con esclusione dei servizi resi nell'ambito di contratti annuali per lo stazionamento dell'imbarcazione (art. 32 Decreto Sblocca Italia).
Black list	Il nuovo limite di 10mila euro, va riferito a tutte le	Secondo quanto già chiarito con la C.M. n. 31/E/2014,

	<p>controparti situate in tutte i Paesi?</p> <p>Supera la soglia un contribuente che fa due operazioni da 6.000 euro ciascuna:</p> <ul style="list-style-type: none"> - con due società svizzere; - con una società svizzera e una di Singapore? 	<p>l'importo complessivo annuale è da riferirsi al complesso delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi c.d. black list.</p>
Nuovo regime forfettario	<p>Come si determina l'ammontare dei ricavi conseguito nell'anno precedente (da assumere in base al criterio di competenza), se un artigiano o un commerciante, che intende aderire al nuovo regime, nel 2014 ha applicato il regime dei minimi (art. 27 D.L. n. 98/2011) con relativo criterio di cassa?</p>	<p>L'ammontare dei ricavi dell'anno precedente deve essere individuato con riferimento al regime utilizzato in tale periodo. Pertanto la verifica dei ricavi sarà effettuata:</p> <ul style="list-style-type: none"> - dai soggetti che hanno applicato il regime ordinario, ovvero delle imprese minori, secondo il criterio della competenza; - dai soggetti che hanno applicato il regime fiscale di vantaggio, con il criterio di cassa.
	<p>Rientrano nel calcolo del limite massimo di ricavi le cessioni all'esportazione con:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la Città del Vaticano; - San Marino? 	<p>La Legge di Stabilità 2015 prevede che non concorrano all'individuazione del limite dei ricavi esclusivamente i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore e ai parametri (art. 1, comma 54).</p> <p>Ogni altro ricavo o compenso concorre alla formazione delle soglie di accesso.</p>
Irap	<p>Il nuovo credito di imposta del 10% concorre, in tutto o</p>	<p>Il credito d'imposta non rileva ai fini della</p>

	<p>in parte, alla formazione del reddito?</p> <p>Per le imprese, il provento rilevato a conto economico costituisce sopravvenienza attiva interamente imponibile, o tassabile solo in parte, a seguito della limitata deducibilità dell'Irap a cui si riferisce?</p>	<p>determinazione del reddito di lavoro autonomo, non essendo previsto come componente di reddito dagli artt. 53 e 54 Tuir.</p> <p>Per le imprese, il provento costituisce una sopravvenienza attiva che concorre integralmente alla formazione del reddito (art. 88 Tuir).</p>
Operazioni straordinarie	<p>Le società di persone interessate da operazioni straordinarie, ai fini dell'individuazione del termine di versamento del 16 del mese successivo a quello di "scadenza del termine di presentazione della dichiarazione", devono considerare il mese in cui presentano effettivamente il modello, se anteriore a quello di Legge?</p>	<p>Il termine per l'effettuazione del versamento è il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.</p> <p>Non è rilevante, pertanto, il mese in cui la società presenta effettivamente la dichiarazione, se è anteriore a quello di legge.</p>
	<p>L. n. 190/2014: Il reinvestimento richiesto per usufruire della detassazione al 90% delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali riguarda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'intero ammontare del corrispettivo della cessione, oppure - il solo importo della plusvalenza determinato ex art. 86 Tuir? 	<p>Come si evince dal tenore letterale della norma, il reinvestimento deve riguardare almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione, e non dell'importo della plusvalenza.</p>
Società in perdita sistematica	<p>Le modifiche apportate al periodo di osservazione</p>	<p>Le modifiche si applicano dal periodo d'imposta in corso</p>

	<p>quinquennale delle perdite reiterate possono essere applicate ai periodi 2012 e 2013?</p>	<p>alla data di entrata in vigore del Decreto Semplificazioni.</p> <p>Pertanto, il periodo d'osservazione quinquennale assumerà rilevanza esclusivamente a decorrere dal periodo 2014 (C.M. n. 31/E/2014).</p> <p>Per i periodi d'imposta 2012 e 2013 resta in vigore il periodo triennale (rispettivamente, 2009-2010-2011 e 2010-2011-2012).</p>
<p>Dichiarazione Precompilata</p>	<p>Se il contribuente conferma integralmente il dato contenuto nell'ulteriore prospetto che gli viene inviato con le informazioni incomplete in possesso dell'Agenzia (anche se non sono risultano inserite direttamente nella dichiarazione precompilata):</p> <ul style="list-style-type: none"> - la dichiarazione si considera "accettata senza modifiche"; - scatta l'esimente sul controllo formale? 	<p>Se l'onere è stato inserito dall'Agenzia nel prospetto separato, anche se il contribuente riporta tale dato in dichiarazione, la stessa non può essere considerata "accettata senza modifiche" e, pertanto, non opera l'esclusione dal controllo formale.</p> <p>L'esclusione, infatti, opera esclusivamente sugli oneri indicati nella dichiarazione precompilata (per il 2015, interessi passivi sui mutui, premi assicurativi e contributi previdenziali).</p>
	<p>Se la dichiarazione viene presentata tramite un Caf o un intermediario abilitato, eventuali imposte, sanzioni e interessi, derivanti dal controllo «della sussistenza delle condizioni soggettive» che danno diritto a detrazioni e deduzioni, saranno a carico del</p>	<p>La verifica della sussistenza delle condizioni soggettive per usufruire delle detrazioni o deduzioni è sempre effettuata nei confronti dei contribuenti, cui, pertanto, saranno comunque richiesti l'imposta, la sanzione e i relativi interessi.</p>

	<p>contribuente?</p> <p>In che modo e con quali finalità saranno utilizzati i dati su premi assicurativi, mutui e contributi previdenziali raccolti per la dichiarazione precompilata ma utilizzati anche per valutare la capacità contributiva del contribuente?</p> <p>Saranno previsti dei filtri per la pulizia di eventuali incongruenze nei dati?</p>	<p>Le informazioni trasmesse continuano ad essere utilizzate, insieme alle altre in possesso dell'Agenzia, per l'analisi del rischio di evasione, al fine di concentrare i controlli sulle situazioni che presentano evidenti anomalie.</p> <p>La comunicazione dei dati relativi ai premi assicurativi, agli interessi passivi e ai contributi previdenziali prevede un ciclo di controllo di qualità mediante l'utilizzo di appositi filtri relativi, ad esempio, al controllo formale del codice fiscale e all'individuazione di importi incongruenti.</p> <p>Ulteriori filtri sono inseriti al momento dell'accoglienza dei dati trasmessi in Anagrafe.</p> <p>Le eventuali anomalie vengono segnalate al soggetto che ha trasmesso i dati, per le necessarie correzioni.</p>
<p>Certificazione unica</p>	<p>In caso di errore o omissione nell'invio, è possibile avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso? Eventualmente, con quale modalità?</p>	<p>I sostituti d'imposta possono correggere eventuali errori, senza incorrere nelle sanzioni previste, trasmettendo una nuova certificazione corretta, entro i cinque giorni successivi alla scadenza prevista (7 marzo).</p> <p>Non è prevista la possibilità</p>

		di avvalersi dell'istituto del ravvedimento .
<p>Voluntary disclosure</p>	<p>Qual è l'orientamento dell'Agenzia sull'applicabilità del raddoppio dei termini di accertamento solamente a decorrere dal 2009 (entrata in vigore dell'art. 12, D.L. n. 78/2009), sostenuta dalla dottrina e da parte della giurisprudenza?</p>	<p>È prassi consolidata dell'Agenzia considerare quali norme di natura procedimentale:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la presunzione di reddito (art. 12, comma 2); - il raddoppio dei termini (art. 12, comma 2-bis). <p>Pertanto, esse sono applicabili a tutti i periodo d'imposta in relazione ai quali i termini per l'accertamento ordinario (art. 43, commi 1 e 2, D.P.R n. 600/1973 e art. 57, commi 1 e 2, Decreto Iva) non fossero scaduti al momento di entrata in vigore del D.L. n. 78/2009.</p>
	<p>E' corretto ritenere che per le annualità ante Legge europea n. 97/2013, dal punto di vista soggettivo ed oggettivo, valgano le regole sul monitoraggio pro tempore vigenti e che quindi non siano da applicare le novità previste da tale legge (il concetto di "titolare effettivo", effetto de-moltiplicativo, applicazione del principio "look through") per le annualità, anteriori al 2012, che sono oggetto di regolarizzazione attraverso la "disclosure"?</p>	<p>Per l'individuazione dell'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione del monitoraggio fiscale ex D.L. n. 167/1990, si rimanda al principio generale di applicazione della disciplina vigente <i>ratione temporis</i>.</p> <p>Relativamente al richiamato concetto di "<i>titolare effettivo</i>", i predetti soggetti che hanno commesso le violazioni agli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale che sono in vigore a partire dal periodo d'imposta 2013, possono avvalersi della procedura di collaborazione volontaria in parola.</p>

I “**soggetti collegati**” da indicare nel modello sono:

- i soli soggetti che presentano la domanda insieme al richiedente, oppure
- anche i soggetti collegati, ma comunque terzi rispetto alla procedura (quali soci e la loro società)?

I “soggetti collegati” da indicare sono **tutti coloro che hanno una “posizione rilevante”** ai fini della normativa sul monitoraggio.

Poiché ciascun richiedente può presentare l'istanza di adesione alla procedura per la propria posizione e potrebbe non essere a conoscenza dell'avvio della medesima procedura da parte di soggetti collegati per la medesima violazione, i soggetti “collegati” da indicare nel modello, sono necessariamente **“soggetti terzi” rispetto alla procedura attivata.**

Nel rispetto dell'**autonomia delle singole procedure**, nell'istanza presentata da un certo richiedente saranno indicati:

- i soggetti **collegati alle attività** finanziarie o patrimoniali estere oggetto di emersione;
- i soggetti che, pur non presentando collegamenti con le attività estere, sono **collegati** al richiedente in relazione **ai redditi** che formano oggetto di emersione.

Un esempio è il caso dei soci o associati, qualora il richiedente sia una società di persone o altro soggetto

		trasparente.
	<p>Se eventuali avvisi di accertamento, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria, sono stati definiti prima della presentazione della domanda, è possibile aderire alla procedura?</p>	<p>La definizione dell'avviso di accertamento sana le violazioni in esso contestate. Pertanto il contribuente accertato potrà aderire alla procedura, se con la definizione si rimuove l'esistenza della causa ostativa.</p>
	<p>Per l'omessa dichiarazione di redditi di attività finanziarie detenute in un Paese black list dal 2006, i periodi d'imposta accertabili sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - solo il 2010 e seguenti, oppure - anche quelli dal 2006 al 2009? <p>Raddoppiano anche:</p> <ul style="list-style-type: none"> - le sanzioni per infedele dichiarazione; - i termini per le violazioni relative al quadro RW? 	<p>Laddove non ricorrano le condizioni di non applicabilità del raddoppio dei termini (art. 5-<i>quater</i> D.L. n. 167/1990), continuerà ad applicarsi il raddoppio dei termini per:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'attività di accertamento; - la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale. <p>Per le violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della norma sarà operativo anche il raddoppio delle sanzioni.</p>
Ravvedimento operoso	<p>Le nuove regole si applicano anche alle violazioni già constatate alla data del 01.01.2015 (ad esempio con emissione del Pvc), ma non ancora interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento?</p>	<p>Le nuove regole trovano applicazione anche con riguardo alle violazioni che siano già state constatate dall'Ufficio alla data del 01.01.2015, ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento.</p>
	<p>Gli avvisi bonari (controlli automatizzati e controlli formali) precludono il ravvedimento:</p> <ul style="list-style-type: none"> - solo sulle violazioni 	<p>I chiarimenti resi con la C.M. n. 18/E/2011 trovano applicazione anche con riferimento al nuovo ravvedimento operoso.</p>

	<p>rilevabili con queste procedure, oppure</p> <ul style="list-style-type: none"> - anche con altre violazioni (ad esempio, omessa fatturazione)? 	<p>Pertanto, la preclusione al ravvedimento opera con riferimento alle sole irregolarità riscontrabili nell'ambito dei citati controlli, mentre rimane possibile avvalersi del ravvedimento per sanare altre violazioni che non siano state contestate mediante tali procedure.</p>
	<p>Anche se non menzionate espressamente, sono cause ostative del nuovo ravvedimento gli avvisi di:</p> <ul style="list-style-type: none"> - recupero di crediti di imposta; - irrogazione di sanzioni? 	<p>Si ritiene che gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, anche se non espressamente menzionate, si debbano ritenere cause ostative del nuovo ravvedimento per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria.</p>
<p>Società estinte</p>	<p>A chi sarà materialmente notificato l'accertamento con cui si rettificano a una società estinta ricavi non dichiarati o costi non deducibili, vista l'applicazione retroattiva della norma?</p> <p>L'atto potrà essere impugnato:</p> <ul style="list-style-type: none"> - dall'ex liquidatore della società estinta; - dal socio che non ha ricevuto nulla dalla liquidazione? 	<p>L'avviso di accertamento sarà:</p> <ul style="list-style-type: none"> - emesso nei confronti della società "cancellata"; - notificato alla stessa presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale. <p>La società, precedentemente alla cancellazione, potrà avvalersi della facoltà di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel Comune del proprio domicilio fiscale (art. 60, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/1973).</p> <p>Il suddetto atto è impugnabile dai soggetti</p>

		<p>responsabili ai sensi de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'art. 2495 Cod. Civ. ("Cancellazione della società"); - l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 ("Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci").
	<p>La retroattività della norma sulle società estinte opera</p> <ul style="list-style-type: none"> - solo sugli atti notificati e non ancora impugnati in primo grado, oppure - in via generalizzata su tutti gli atti non definitivi? 	<p>Come anche precisato nella C.M. n. 31/E/2014, la norma trova applicazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per attività di controllo riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal Registro delle imprese o già cancellate al 13.12.2014; - per attività di controllo riguardanti periodi precedenti a quello in corso al 13.12.2014; - anche con riguardo ad atti di accertamento, di liquidazione e di riscossione, ancorché interessati da contenzioso, notificati prima del 13.12.2014, relativi a società cancellate prima di tale data. <p>Di conseguenza, tutti gli avvisi di accertamento emessi successivamente all'entrata in vigore della norma saranno notificati alle società cancellate secondo le nuove regole.</p>
	<p>Il socio della società estinta come potrà provare di non aver incassato le somme</p>	<p>L'accertamento effettuato nei confronti di una società cancellata non differisce</p>

	<p>contestate, nell'ipotesi in cui queste siano riferite a presunti incassi "in nero"?</p>	<p>dall'ordinaria attività di accertamento e, pertanto, i soci potranno provare di non aver percepito le somme contestate mediante ogni mezzo di prova a disposizione, secondo le ordinarie regole previste dall'ordinamento tributario.</p>
	<p>La retroattività della norma sulle società estinte vale anche per i crediti tributari?</p> <p>In tal caso chi è il soggetto legittimato a chiedere il rimborso?</p>	<p>Nel caso di crediti tributari:</p> <ul style="list-style-type: none"> - emersi successivamente alla cancellazione della società; - in base a presupposti maturati precedentemente alla cancellazione; <p>la titolarità del diritto al rimborso può essere riconosciuta, pro quota, direttamente ai soci, che sono legittimati a richiederlo (R.M. n. 77/E/2011).</p> <p>E' opportuno che sia conferita delega alla riscossione, da parte dei soci titolari del diritto, ad uno dei soci o a un terzo (anche all'ex liquidatore), da comunicarsi al competente ufficio dell'Agenzia, al fine di evitare l'erogazione del rimborso a ciascun socio in proporzione alle quote sociali.</p>
<p>Redditometro</p>	<p>La prova dell'incremento patrimoniale con i risparmi accumulati negli anni precedenti, senza aver fatto ricorso né a istituti di credito né a prestiti dei familiari, può</p>	<p>La C.M. n. 24/E/2014 precisa che, in sede di contraddittorio, il contribuente può sempre fornire la prova della formazione della provvista in</p>

essere fornita mediante la documentazione che conferma che, negli anni antecedenti l'acquisto, sono state accantonate le somme utili per tale spesa?

anni precedenti ovvero della sua effettiva disponibilità.

Se si è costituita nelle annualità precedenti, la provvista non rileva ai fini della determinazione sintetica nell'anno d'imposta oggetto del controllo.

Ovviamente questo non esclude la **possibilità** per l'Agenzia **di attivare, per le annualità precedenti** in cui si è formata la provvista, **autonomi controlli** avvalendosi dello strumento accertativo più idoneo, di tipo analitico, induttivo o sintetico.