

## Edizione di giovedì 17 settembre 2015

### ENTI NON COMMERCIALI

[Associazioni sportive dilettantistiche: come fare per non sbagliare](#)

di Guido Martinelli

### IVA

[L'indetraibilità oggettiva dell'Iva: alcuni casi operativi](#)

di Leonardo Pietrobon

### CONTENZIOSO

[“Dirigenti illegittimi”: per la C.T.P. di Caserta gli atti sono nulli](#)

di Giancarlo Falco

### ACCERTAMENTO

[Aspetti generali dell'accertamento induttivo](#)

di Sandro Cerato

### IVA

[I controlli e le sanzioni per i soggetti che optano per il MOSS](#)

di Marco Peirolo

### BUSINESS ENGLISH

[E-mail: come iniziare un messaggio di posta elettronica](#)

di Stefano Maffei

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### **Associazioni sportive dilettantistiche: come fare per non sbagliare**

di Guido Martinelli

È stata diffusa, qualche giorno fa, una guida, in formato elettronico, realizzata dalla Direzione Regionale delle Entrate del Piemonte che titola, in maniera importante: "**Associazioni sportive dilettantistiche: come fare per non sbagliare**". La presentazione, avvenuta lo scorso sette settembre a Torino, ha visto anche la partecipazione del Direttore Orlandi.

Esaminati i contenuti non posso esimermi di esternare le mie forti preoccupazioni su una **interpretazione** che appare fortemente "**pro fisco**" e, a mio modesto avviso, non conforme allo stato dell'arte e, comunque, ai comportamenti adottati da tutte le associazioni sportive fino ad oggi.

Vi è un passaggio, alle pagine 29/30 che appare fortemente innovativo rispetto alle prassi e ai commenti di dottrina fino ad oggi esistenti. Siamo nell'ambito della illustrazione degli adempimenti previsti dalla legge 398/91 ai fini Iva. Viene testualmente indicato: "*Per applicare il regime forfetario, nell'ambito delle operazioni rilevanti ai fini Iva, occorre distinguere tra le operazioni direttamente connesse e quelle non direttamente connesse con gli scopi istituzionali (le attività istituzionali sono in ogni caso non imponibili).*" A tale affermazione fa seguire uno schema secondo il quale la detrazione forfetaria prevista dalla norma in esame si applichi solo alle operazioni "*direttamente connesse agli scopi istituzionali*" riportando quale esempio la vendita di biglietti per manifestazioni sportive mentre, invece, per le "*operazioni non direttamente connesse agli scopi istituzionali*" quali porta ad esempio la cessione di beni durante manifestazioni sportive sarebbe necessaria: "*l'applicazione del regime ordinario e dei relativi adempimenti*". Pertanto, "**per non sbagliare**", le associazioni che hanno optato per l'applicazione della citata legge 398/91 non potrebbero far rientrare in detta disciplina tutti i loro proventi di natura commerciale ma solo quelli direttamente connessi agli scopi istituzionali trovandosi pertanto nella necessità di impiantare una regolare contabilità Iva per i proventi commerciali "**non direttamente connessi**". È chiara l'origine della tesi dell'Ufficio.

L'art. 9 del d.p.r. 544/1999 prevede:

*"1. Alle associazioni sportive dilettantistiche di cui all' articolo 25, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133 , alle associazioni senza scopo di lucro ed alle associazioni pro-loco, che optano per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398 , si applicano, per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali, le disposizioni di cui all' articolo 74, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , e successive modificazioni".*

Tale principio, però, contenuto in un decreto, appare contrastante con il contenuto della legge istitutiva del regime in esame che, come tale, non può essere abrogata da una norma di rango inferiore.

L'art. 2 comma 3 della legge 398/91, infatti, dispone testualmente che: *"per i proventi di cui al comma 2, soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta continua ad applicarsi con le modalità di cui all'articolo 74, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"*. I proventi di cui al comma 2 del medesimo articolo sono testualmente: *"qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali"*.

Essendo la legge 398/91 quella alla quale è necessario comunque risalire al fine di determinare e chiarire i criteri e le regole di funzionamento del regime fiscale in essa stessa disciplinato, deve ritenersi indubbiamente prevalere quanto previsto all'art. 2 della medesima, in cui si parla di assoggettamento a regime forfettario di tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciale, rispetto a quanto previsto all'art. 9 DPR 544/1999, disposizione posta all'interno di un testo normativo che disciplina in via generale le norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in materia di imposta sugli intrattenimenti, imposta al cui regime la legge 398 citata si rifà esclusivamente per quanto attiene alle percentuali di forfetizzazione dell'Iva da detrarre.

**In virtù di quanto appena ricostruito, pertanto, si ritiene di non dover condividere (senza qui voler fare accenno alle problematiche contabili che la tesi dell'Ufficio provocherebbe) l'indicazione della Agenzia sui comportamenti da adottare "per non sbagliare" e che debba essere quantificata con le modalità di cui all'art. 74 citato (nel quale sono previste le percentuali di detrazione forfettaria dell'Iva) l'imposta dovuta in relazione a qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali senza ulteriori distinzioni di sorta di una associazione o società sportiva.**

Ci sia consentita un'ultima chiosa: a pag. 33 viene riportato che **l'imposta di bollo per le ASD non è dovuta**: *"per atti, documenti, istanze, contratti o copie (anche conformi) estratti, certificazioni e attestazioni poste in essere o richieste; per quietanze emesse per la riscossione e per il versamento delle quote o dei contributi associativi"*.

A prescindere che la notizia non può che farmi piacere, su quale presupposto normativa si fonda? Io sapevo che il comma sei dell'art. 90 della legge 289/02 l'aveva previsto solo per le Federazioni sportive. **Mi è sfuggito qualcosa?**

## IVA

---

### **L'indetraibilità oggettiva dell'Iva: alcuni casi operativi**

di Leonardo Pietrobon

Il principio di **detrazione dell'Iva** è stabilito dall'articolo 19 D.P.R. n. 633/1972, secondo cui l'imposta può essere considerata **detraibile limitatamente alle operazioni effettuate "in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione"**, stabilendo così il principio di **inerenza** della spesa sostenuta, secondo il quale deve esistere una **correlazione imprescindibile** tra la **spesa sostenuta e il ricavo ottenuto**.

Il principio appena enunciato deve tuttavia essere coordinato con le disposizioni relative **all'indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti**, contenute negli artt. 19, 19-bis e 19-bis1 del D.P.R. n. 633/72 e riguardano:

- **l'Iva oggettivamente indetraibile** in relazione al **tipo di bene o servizio acquistato** od importato (art. 19-bis1);
- **l'Iva indetraibile in via specifica**, in caso di acquisto o importazione di un bene o servizio utilizzato per effettuare **un'operazione non soggetta o esente** (artt. 19, comma 4, e 19-bis, comma 2);
- **l'Iva indetraibile da "pro-rata"**, se vengono poste in essere attività che **danno luogo ad operazioni esenti** (artt. 19, comma 5, e 19-bis).

L'**articolo 19-bis1** dello stesso D.P.R. n. 633/1972, riguardante la citata indetraibilità oggettiva, elenca i casi in cui **la detrazione sugli acquisti non è ammessa** in quanto relativa a beni e servizi di incerta inerenza.

Una prima ipotesi di indetraibilità oggettiva riguarda **i veicoli e beni di lusso**. Secondo quanto stabilito dall'articolo **19-bis1 lettera a) e b)** è **indetraibile l'IVA sull'acquisto di aeromobili, navi e imbarcazioni**, nonché dei relativi componenti e ricambi.

La lettera c) dello stesso articolo 19-bis1 regolamenta invece l'indetraibilità per i **mezzi a motore "terrestri"**, stabilendo in primo luogo l'indetraibilità dell'Iva relativa **all'acquisto di motocicli con cilindrata superiore a 350 cc**. Per tutti gli altri veicoli a motore è stabilita, invece, quale regola generale la detraibilità:

- nella **misura pari al 40% dell'IVA in caso di utilizzo non esclusivo nell'attività**;
- e in misura pari al **100% in caso di utilizzo esclusivo nell'attività**.

Per gli **agenti e rappresentanti di commercio** e per coloro i quali i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa si **applicano le regole generali di detrazione** e pertanto, nel

caso di utilizzo per finalità in parte estranee all'attività, la detrazione avviene per la parte riferibile all'attività, individuata in base a criteri oggettivi.

Secondo quanto stabilito dalla lettera d) l'Iva relativa alle **spese di esercizio dei veicoli**, ossia acquisto di **carburanti e lubrificanti**, spese di **manutenzione e riparazione, custodia, pedaggi** per il transito stradale segue le **medesime regole di detraibilità stabilite per l'acquisto**. Le regole di detrazione previste per l'acquisto si applicano anche ai canoni di leasing e noleggio.

La lettera e) invece dispone l'indetraibilità sulle **prestazioni di trasporto di persone**. Pertanto l'IVA assolta **sull'acquisto dei biglietti** (treno, aereo, nave) per il trasporto di persone **non è in genere detraibile**. Si tratta dell'Iva sulle fatture dei vettori che esercitano l'attività di trasporto di persone (compagnia aerea, di navigazione, esercente il trasporto ferroviario).

Con riferimento alle **spese per alimenti e bevande e le spese di rappresentanza** l'articolo 19-bis1 lettere f) e h) stabiliscono rispettivamente che:

- è **indetraibile l'IVA sull'acquisto di alimenti e bevande tranne** che per i beni:
  - dell'impresa;
  - 8 **destinati alle prestazioni di somministrazione in mense** scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati nei locali dell'impresa (si ritiene anche negli studi professionali);
    - **destinati ad omaggio** purché inferiori a € 50;
- è indetraibile l'Iva sulle **spese di rappresentanza**, per individuare le quali si utilizza la definizione **vigente per imposte sui redditi**.

A tal proposito si ricorda che è tuttavia **dutraibile l'Iva sull'acquisto di beni omaggio** di costo unitario **non superiore a € 50** (vecchio limite € 25,82 adeguato a quello previsto ai fini redditi dal 13.12.2014). In caso di omaggio di beni di costo unitario non superiore a € 50 costituiti da alimenti e bevande, l'Iva è detraibile poiché prevale la norma che considera detraibili i beni di valore inferiore a € 50.

Infine, la **lettera i)** stabilisce l'indetraibilità dell'Iva relativa a **fabbricati o porzioni di fabbricato ad uso abitativo**, nonché quella relativa alla locazione, manutenzione, recupero e gestione degli stessi, ad eccezione dei casi di sussistenza della condizione di inerenza allo svolgimento dell'attività d'impresa. Di conseguenza, è **dutraibile l'Iva relativa ai fabbricati abitativi** per le imprese che hanno per oggetto **esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati** o porzioni, nonché il **recupero degli stessi**, e per i soggetti che **esercitano l'attività esente di locazione** con applicazione del pro rata.

## CONTENZIOSO

---

### **“Dirigenti illegittimi”: per la C.T.P. di Caserta gli atti sono nulli**

di Giancarlo Falco

Sono sempre più numerose le pronunce dei giudici di merito relative alla ormai nota questione dei cosiddetti “**dirigenti illegittimi**”.

Ultima in ordine di tempo è la **Sentenza n. 5851/02/15 della Commissione Tributaria Provinciale di Caserta, sezione 2**, in cui i giudici hanno ritenuto fondata la censura del ricorrente in merito alla carenza del potere di firma dirigenziale del sottoscrittore dell'avviso impugnato e, di conseguenza, hanno annullato l'avviso di accertamento in contestazione, “*ai sensi e per gli effetti dell'art. 42 primo e terzo comma DPR n. 600/73, perché discrezionale e non vincolato*”.

Molti sono gli spunti interessanti della Sentenza, per i giudici casertani infatti “*se un non dirigente firma un avviso di accertamento, lo stesso è nullo e non vale il riferimento all'ufficio di appartenenza, che si applica nella diversa ipotesi di firma illeggibile, ipotesi totalmente diversa da quella in oggetto*”.

Interessante è anche la posizione sulla questione del cosiddetto “**funzionario di fatto**”: sul punto, infatti, i giudici hanno ritenuto che non si potesse invocare tale questione in quanto applicabile esclusivamente “*quando gli atti adottati dal funzionario sono favorevoli ai terzi destinatari, ma non certo quando gli atti sono sfavorevoli al contribuente* (*Consiglio di stato sent. n. 6/93, n. 853/99*).

*E in ogni caso, quando il contribuente eccepisce la violazione del citato art. 42, l'onere della prova spetta sempre all'Agenzia delle entrate, che deve contrastare le censure di parte con prove documentali valide ed appropriate* (*Cass. Sent. n. 14942/12*)” .

**Nuovo round a favore del contribuente**, dunque, in attesa che si faccia una definitiva chiarezza sulla questione nata come conseguenza della Sentenza del 17 marzo 2015, n. 37, con cui la Corte Costituzionale ha dichiarato – con efficacia *ex tunc* per tutti i rapporti non precedentemente definiti – **l'illegittimità costituzionale** dell'art. 8, comma 24, del D.L. n. 16 del 2012, rendendo, di fatto, inapplicabile, ad un ente pubblico non economico, il conferimento di incarichi dirigenziali a persone di stretta fiducia a mezzo di insondabili cooptazioni, e non a seguito di trasparente concorso pubblico.

Secondo quanto in essa riportato, “*nessun dubbio può nutrirsi in ordine al fatto che il conferimento di incarichi dirigenziali nell'ambito di un'amministrazione pubblica debba avvenire previo esperimento di un pubblico concorso e che il concorso sia necessario anche nei casi di nuovo*

*inquadramento di dipendenti già in servizio. Anche il passaggio ad una fascia funzionale comporta l'accesso ad un nuovo posto di lavoro corrispondente a funzioni più elevate ed è soggetto, pertanto, quale figura di reclutamento, alla regola del pubblico concorso (C. Cost. sent. n. 194/2002, n. 293/2009, n. 150/2010, n. 7/2011 e 217/2012)".*

Ne risulterebbe, per conseguenza, che **è viziato da nullità assoluta e insanabile, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado di giudizio**, l'atto sostanziale o processuale sottoscritto da un funzionario dell'Agenzia delle entrate dichiarato decaduto dagli incarichi dirigenziali e, per l'effetto, deve essere dichiarato nullo con efficacia *ex tunc* per totale difetto di attribuzione di potere (C.T.R. Milano, n. 2184/13/15).

D'altronde, come pure recentemente sancito dalla C.T.R. Milano nella sentenza n. 2842/01/15, **"l'avviso di accertamento firmato da un dirigente decaduto è affetto da nullità assoluta. Si versa nell'ipotesi di straripamento di potere, atteso che l'atto è stato sottoscritto da soggetto divenuto usurpatore di funzioni pubbliche per sopravvenuto, retroattivo difetto assoluto di attribuzione"**.

La citata sentenza della C.T.R. di Milano, inoltre, ha chiarito che lo stesso discorso vale anche nel caso di atto firmato da un **soggetto delegato** non appartenente alla carriera direttiva.

In particolare: **"In caso di sottoscrizione per delega, il requisito della qualifica dirigenziale deve sussistere sia in capo al delegante (direttore) che in capo al delegato, firmatario dell'atto, il quale deve necessariamente essere un «impiegato della carriera direttiva», ovvero un dirigente vincitore di regolare concorso pubblico. Il pregiudizio che un tale vizio arreca al contribuente è ravvisabile nel fatto che l'atto impositivo non sia in concreto riferibile al rappresentante organico dell'ente cui è attribuito il potere impositivo, poiché tale rappresentanza deve ricondursi necessariamente alla figura di un dirigente".**

## ACCERTAMENTO

---

### **Aspetti generali dell'accertamento induttivo**

di Sandro Cerato

Sono ancora diffusi i casi in cui l'Amministrazione finanziaria procede **all'accertamento induttivo** delle imposte sui redditi d'impresa pervenendo ad una ricostruzione extra-contabile del reddito, secondo i presupposti e le modalità contenute nell'art. 39, co.2, del DPR 600/73. È utile pertanto riprendere gli aspetti generali di tale tecnica accertativa.

Tralasciando le fattispecie aggiunte in un secondo momento, e riferite all'infedeltà dei dati relativi agli studi di settore, la **tipologia di accertamento** in questione può avere luogo:

- quando **il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione**;
- quando da verbali di ispezione risulta che **il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili obbligatorie**, ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;
- quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate, ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così **gravi, numerose e ripetute**, da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.

L'impianto normativo dell'art. 39 del DPR 600/73 fissa, quindi, in maniera espressa, dettagliata e tassativa le condizioni che giustificano l'accertamento induttivo. L'elemento che accomuna i presupposti dell'accertamento in commento, è costituito dalla **inutilizzabilità dell'intero o di buona parte dell'impianto contabile** del contribuente, vuoi per l'inesistenza del medesimo, vuoi per la sua indisponibilità, vuoi, infine, per l'inaffidabilità delle scritture contabili anche causata da **comportamenti omissivi attribuibili al contribuente**. In presenza di siffatte condizioni, il legislatore ha autorizzato gli Uffici accertatori a ricostruire il reddito d'impresa senza dovere ottemperare alla necessaria modifica od integrazione della rappresentazione contabile fornita dal contribuente (che costituisce il tipico accertamento contabile ex art. 39, co.1, DPR n. 600/73).

I **criteri più diffusi utilizzati dagli Uffici**, in funzione delle caratteristiche dei soggetti interessati e delle attività svolte, sono quelli che fanno riferimento:

- a **percentuali di ricarico**, determinate sulla base del rapporto di ricavi dichiarati ed acquisti registrati in contabilità in relazione alla qualità ed alla natura dei prodotti commercializzati;
- a **percentuali di produttività** dei macchinari;
- al **numero dei dipendenti**;

- ai **consumi di materie prime**.

Nel nostro ordinamento alle **scritture contabili** è affidato il compito di rispecchiare l'attività dell'azienda e, fino a prova contraria, è presente anche ai fini fiscali un concetto implicito di presunzione di correttezza delle stesse. Ne consegue che l'imprenditore, tenendole regolarmente, fornisce una **prova generale della congruità dei fatti** fiscalmente rilevanti da esso posti in essere.

Dopo aver definito l'ambito dei **presupposti oggettivi dell'accertamento induttivo**, occorre ora considerare nello specifico se l'Ufficio abbia la possibilità di ricorrervi anche in presenza di una contabilità formalmente corretta, conservata secondo le vigenti disposizioni di legge, ma comunque **inattendibile nella sostanza**. In altri termini, si intende verificare se, qualora ogni adempimento contabile sia correttamente soddisfatto, la sola via percorribile da parte dell'Amministrazione Finanziaria rimanga **l'accertamento analitico**, ossia la verifica delle singole voci presenti nella **determinazione del reddito d'impresa**, individuando una ad una le operazioni di rettifica da apportare alla dichiarazione senza poter ricorrere ad altre tecniche. **Molteplici interventi giurisprudenziali** sembrano ormai legittimare la **rettifica del reddito d'impresa** con metodo induttivo, anche in presenza di una contabilità riconosciuta formalmente regolare, quando inesattezze, falsità e/o manomissioni contabili siano riscontrate in maniera certa nel corso dell'attività istruttoria e di indagine dell'Amministrazione Finanziaria.

Impostazione giurisprudenziale confermata anche dalla **Suprema Corte** (Cass. 21 novembre 2001, n. 14700) la quale ha ribadito che, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, è consentito procedere alla rettifica della dichiarazione dei redditi secondo il **metodo induttivo** purché, in ogni caso, l'accertamento risulti fondato su presunzioni assistite dai requisiti di **precisione, gravità e concordanza**, di cui all'art. 2729 c.c., e desunte da dati di comune esperienza.

L'accertamento in questione puntava alla **dimostrazione di un'inattendibilità sostanziale della contabilità** mediante la ricostruzione indiretta dei ricavi di un'azienda di ristorazione basandosi, tra gli altri elementi, sui costi e sulla quantità di merce acquistata, sul consumo di energia elettrica, sul numero dei dipendenti, sul costo della forza lavoro, e così via. La **condivisibile impostazione della Cassazione**, nel non negare agli Uffici fiscali il potere di procedere ad **accertamenti e rettifiche** anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, vi pone nel contempo un limite, delimitando il potere di rettifica a riscontri non basati su mere presunzioni semplici ma esclusivamente su ipotesi fortemente indiziarie. Solo in questo modo **l'inattendibilità delle scritture contabili** è dimostrabile al di là di ogni ragionevole dubbio e solo in questo modo è possibile vincere la presunzione di correttezza delle stesse.

Il legislatore ha disciplinato l'argomento con l'art. 39, co. 1, lett. d) del DPR 600/73 (**accertamento analitico-induttivo**), che indica come la prova possa emergere anche da **costruzioni presuntive purché gravi, precise e concordanti**. La norma, infatti, prevede la facoltà

per l'Amministrazione Finanziaria di presumere ricavi e corrispettivi anche in presenza di una contabilità completa e correttamente tenuta dal punto di vista formale, allorché risultino incongruenze fra il reddito dichiarato e quello fondatamente desumibile dall'andamento del settore di riferimento dell'attività svolta. Nell'accertamento della **congruità del reddito d'impresa dichiarato dagli imprenditori**, l'Amministrazione finanziaria utilizza frequentemente percentuali medie di ricarico dei prodotti destinati alla commercializzazione al fine di ricostruire indirettamente i ricavi presuntivamente conseguiti.

Sotto il **profilo operativo**, dopo avere rilevato i prezzi al pubblico dei prodotti esposti, o dopo aver rilevato gli stessi dalle fatture di vendita, vengono individuati i loro specifici costi di acquisto cercando di estendere la ricerca di queste informazioni alla totalità, o alla maggior parte, delle tipologie di prodotti trattati. Allo stesso tempo vengono rilevate le **scorte**, per poi procedere successivamente ad un **riscontro con i relativi carichi e scarichi** derivanti dalle fatture e giungere così ad una valorizzazione quantitativa e qualitativa della merce giacente e della merce venduta.

Con tale ricerca sul campo verrà calcolato il c.d. **costo del venduto** per singola categoria merceologica sul quale applicare le percentuali di ricarico desunte dal confronto tra i prezzi di acquisto ed i prezzi di vendita rilevati dai verificatori all'atto dell'accesso. L'intento di tale ricerca sostanziale è quella di **confrontare con quanto risulta dai libri contabili l'attendibilità dei dati dichiarati**. Il limite di legittimità dell'utilizzo di percentuali di ricarico predefinite per settore merceologico utilizzate dall'Ufficio per contestare i dati mostrati in dichiarazione dall'impresa è molto labile e la giurisprudenza, in diversi casi, ha sancito l'illegittimità della rettifica delle scritture contabili da parte dell'Ufficio sulla base di elementi e di dati generici non direttamente e specificamente riferibili all'impresa in verifica.

## IVA

---

### ***I controlli e le sanzioni per i soggetti che optano per il MOSS***

di Marco Peirolo

Considerati i limiti applicativi delle tradizionali forme di controllo e di accertamento nei confronti dei soggetti che optano per il regime speciale del MOSS (*Mini One Stop Shop*), l'art. 5 del D.Lgs. n. 42/2015 ha introdotto i nuovi artt. 54-ter, 54-quater e 54-quinquies del D.P.R. n. 633/1972 che disciplinano, rispettivamente:

- i **controlli automatizzati** sui soggetti passivi identificati in Italia ai sensi dell'art. 74-quinquies del D.P.R. n. 633/1972 (soggetti residenti o domiciliati al di fuori del territorio dell'Unione europea) o dell'art. 74-sexies del D.P.R. n. 633/1972 (soggetti residenti o domiciliati nel territorio italiano);
- la **liquidazione dell'IVA** dovuta sui servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi da soggetti extracomunitari identificati in Italia o da soggetti identificati in altro Stato membro, regolati, rispettivamente, dall'art. 74-quinquies e dall'art. 74-septies del D.P.R. n. 633/1972;
- l'**accertamento in rettifica o induttivo** dell'imposta dovuta dai soggetti passivi non residenti né domiciliati in Italia per i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi a committenti non soggetti passivi localizzati in Italia.

In merito ai **controlli automatizzati sui soggetti passivi identificati in Italia**, di cui all'art. 54-ter del D.P.R. n. 633/1972, entro il decimo giorno successivo alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione trimestrale o per il versamento dell'imposta risultante dalla medesima, l'Agenzia delle Entrate verifica l'avvenuta presentazione della dichiarazione trimestrale, nonché la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti dell'imposta dovuta in base ad essa. L'Agenzia, in particolare, ove rilevi che la dichiarazione trimestrale non sia stata ancora trasmessa entro il decimo giorno dalla relativa scadenza, è tenuta ad inoltrare al soggetto passivo identificato in Italia un **solllecito**, rammentandogli l'obbligo di presentare la dichiarazione. Analogamente, nei casi di omesso o incompleto versamento dell'imposta dovuta nei termini, l'Agenzia inoltra al soggetto passivo identificato in Italia un **solllecito**, rammentandogli l'obbligo di versare l'importo dell'IVA ancora dovuta in base alla dichiarazione già presentata.

Nei casi di persistente inosservanza delle norme in materia di MOSS, l'Agenzia delle Entrate notifica al soggetto passivo inadempiente un **provvedimento motivato di esclusione dal regime speciale**, ferma restando la possibilità, per il soggetto passivo, di ricorrere avverso tale provvedimento, secondo le ordinarie disposizioni in materia di contenzioso tributario.

Il nuovo art. 54-quater del D.P.R. n. 633/1972, nel disciplinare l'attività di liquidazione dell'IVA

dovuta sui servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici erogati da prestatori aderenti al regime MOSS nei confronti di committenti non soggetti passivi d'imposta italiani, dispone che l'Agenzia delle Entrate, avvalendosi di procedure automatizzate, effettua la **liquidazione dell'IVA dovuta in base alle dichiarazioni trimestrali** presentate dai soggetti aderenti al regime speciale.

Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli presenti nell'Anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione dell'imposta e a controllare la rispondenza con la dichiarazione trimestrale e la tempestività dei versamenti dell'imposta risultante dalla stessa.

Qualora dai controlli automatizzati emerga un **risultato diverso da quello riportato nella dichiarazione**, l'esito di tale controllo deve essere comunicato per via elettronica al contribuente entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Tale comunicazione contiene l'**intimazione ad adempire, entro 60 giorni** dalla relativa ricezione, al pagamento dell'imposta o della maggiore imposta dovuta e non versata, unitamente alla **sanzione amministrativa** di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, pari al 30% dell'imposta o della maggiore imposta, e agli **interessi moratori**, calcolati fino al giorno in cui è effettuata la liquidazione. In caso di mancato pagamento delle somme dovute entro il predetto termine, la comunicazione diviene **titolo esecutivo ai fini della riscossione coattiva**.

Infine, il nuovo art. 54-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che l'Amministrazione finanziaria, con apposito avviso di accertamento, procede alla rettifica delle dichiarazioni trimestrali presentate, nei rispettivi Stati membri di identificazione, dai soggetti passivi aderenti al regime speciale, relativamente ai servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici prestati a committenti, non soggetti passivi, residenti o domiciliati nel territorio dello Stato italiano. L'Amministrazione finanziaria è, inoltre, tenuta a comunicare ai soggetti passivi che applicano il regime speciale, relativamente ai servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici effettuati nel territorio dello Stato italiano, l'**omessa presentazione della dichiarazione trimestrale**, sollecitandoli ad adempiere **entro 30 giorni**, trascorsi i quali essa provvede a determinare l'imposta dovuta per le medesime prestazioni con apposito avviso di accertamento induttivo.

Sul piano sanzionatorio, in conformità all'art. 63-*ter* del Reg. UE n. 967/2012, è stato integrato il D.Lgs. n. 471/1997 introducendo specifiche ipotesi sanzionatorie per i soggetti che abbiano optato per il regime speciale del MOSS.

In particolare, a seguito della modifica del primo comma dell'art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997, in caso di **omessa o tardiva presentazione della dichiarazione trimestrale**, si applica la sanzione dal 120 al 240% dell'imposta dovuta in Italia (con un minimo di 258 euro), commisurata all'ammontare dell'imposta dovuta nel territorio dello Stato che avrebbe dovuto formare oggetto di dichiarazione.

Al quarto comma è stato, invece, previsto che, se **dalla dichiarazione trimestrale risulta, con riferimento alle operazioni effettuate nel territorio dello Stato, un'imposta inferiore a quella dovuta**, si applica la sanzione dal 100 al 200% della differenza tra l'imposta dovuta e quella dichiarata.

Infine, in base al riformulato sesto comma del citato art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997, la sanzione da 516 a 2.065 euro è irrogata nei confronti degli operatori che presentino la **richiesta di registrazione per l'opzione al regime speciale con indicazioni incomplete o inesatte**, anche relativamente all'indirizzo di posta elettronica e all'URL del sito web, tali da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove è esercitata l'attività.

Per effetto delle modifiche apportate all'art. 8 del D.Lgs. n. 471/1997 si applica la sanzione da 258 a 2.065 euro per le violazioni relative al **contenuto della dichiarazione trimestrale**, mentre nell'ipotesi di **omesso o tardivo versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione trimestrale** trova applicazione la sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, pari al 30% dell'importo non versato.

Da ultimo, il soggetto passivo che abbia optato per il MOSS, per le operazioni effettuate nel territorio nazionale, può **regolarizzare l'omessa o tardiva presentazione della dichiarazione trimestrale, nonché l'omesso o tardivo versamento dell'IVA** avvalendosi della disciplina del **ravvedimento operoso** di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997. Ai fini della regolarizzazione della violazione commessa, l'operatore è tenuto a versare l'imposta allo **Stato di identificazione**, mentre gli interessi e le sanzioni ridotte – calcolati sulla parte di imposta dovuta per le operazioni effettuate nel territorio dello Stato – vanno versati **direttamente all'Italia**, quale Stato membro di consumo.

## BUSINESS ENGLISH

---

### ***E-mail: come iniziare un messaggio di posta elettronica***

di Stefano Maffei

Mi basta leggere le prime righe di un **messaggio di posta elettronica** in inglese per capire se chi lo scrive abbia una qualche abilità in termini di *professional correspondence*. **Avvocati** e **commercialisti** italiani dedicano scarsa attenzione alla qualità dei propri messaggi e-mail e, specialmente **in contesti internazionali**, questo è sinonimo di colpevole trascuratezza.

Le prime righe sono dunque fondamentali per indirizzare il **tono della conversazione** (*to set the tone of the message*) e definire con chiarezza l'obiettivo del messaggio. A questo fine, suggerisco che da oggi in poi tutti i vostri messaggi inizino con *Dear John/Anna, this message is to... (trad: questo messaggio ha lo scopo di...)*.

Mi spiego meglio.

In certi casi il messaggio è puramente **informativo** e tende a trasferire al cliente o collega dati o notizie. Il verbo chiave in questi casi è ovviamente *to inform*: io aprirei con *this message is to inform you of a number of developments concerning your case (sviluppi relativi alla tua pratica)*. Al contrario, in altri casi il messaggio tende a chiedere **un parere** (ricordate? Si traduce *opinion* oppure *advice*) e il verbo cruciale è *to seek*. Consiglio pertanto: *this message is to seek your advice/opinion on the following matter*.

Talvolta il messaggio mira a fare un **resoconto** di quanto accaduto ad una riunione, etc.: qui il verbo tipico è *to report*. Così, potreste esordire con *this message is to report on what happened in the meeting with the client*. Nel caso di follow-up e-mail (il messaggio tesò a mettere per iscritto quanto **precedentemente discusso** o deciso di persona o al telefono) il verbo più utile è *summarise*. Aprite con: *this message is to summarise the conversation we had on the phone yesterday*.

Nel caso non vi sentiate con un collega o cliente **da qualche tempo** è elegante aprire con *Dear John/Anne, how are you? I hope this message finds you well* (che equivale a **spero tu stia bene**), per poi passare alla sostanza.

Per iscrivervi ai **nuovi ai nuovi corsi di inglese commerciale e finanziario a Milano e Bologna organizzati da Euroconference e EFLIT** visitate il sito

[www.eflit.it](http://www.eflit.it)