



Edizione di lunedì 2 maggio 2016

EDITORIALI

[Dalle parole ai fatti](#)

di Sergio Pellegrino

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Trasformazione da Srl a Snc: attenzione agli effetti sui soci](#)

di Fabio Landuzzi

PENALE TRIBUTARIO

[Quando l'omesso versamento non è punibile penalmente](#)

di Marina Romano, Pietro Vitale

ENTI NON COMMERCIALI

[In 398 le fatture emesse ma non ancora incassate sono ricavi?](#)

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

DICHIARAZIONI

[Quadro RE Unico PF \(parte 1\): criteri di determinazione del reddito](#)

di Federica Furlani

BACHECA

[Il sistema penale tributario: evoluzione legislativa, il principio del doppio binario ed i rapporti tra sanzioni penali ed amministrative](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

EDITORIALI

Dalle parole ai fatti

di **Sergio Pellegrino**

Nella [circolare 16/E del 28 aprile](#), il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha delineato **gli indirizzi operativi che dovranno guidare l'attività di prevenzione e contrasto all'evasione** da parte degli Uffici nel corso del 2016.

Il documento di prassi, che si compone di 35 pagine, contiene una serie di **affermazioni e di ragionamenti largamente condivisibili**.

È un dato incontrovertibile il fatto che l'evasione fiscale sia un *“grave problema per il Paese, toglie risorse importanti, altera la libera concorrenza e distorce le scelte economiche, creando inefficienze nel mercato e situazione di non equità”*.

E' altresì apprezzabile la circostanza che venga dichiarata la consapevolezza che nei rapporti fisco-contribuente sia necessario un *“cambio di passo”* e che è importante che *“i cittadini percepiscano la correttezza e la proporzionalità dell'azione”*, *“evitando di disperdere energie in contestazioni di natura essenzialmente formale o di esiguo ammontare che, oltre a creare inefficienze, determinano una percezione errata dell'operato dell'Agenzia”*.

Il problema è che, purtroppo, continua ad esserci un **evidente scollamento** tra quanto si dichiara nei documenti di indirizzo (e che magari, sinceramente, si vorrebbe attuare) e ciò che **conta veramente**, vale a dire quella che è **l'azione nel concreto** dell'Amministrazione finanziaria.

I problemi nascono **già a livello centrale** e sono a noi tutti evidenti.

Documenti di prassi di fondamentale importanza emanati spesso con **notevole ritardo, proroghe di adempimenti** decise sempre all'**ultimo minuto, visioni “distorte”** (in taluni casi) della realtà delle cose offerte all'opinione pubblica (come è stato per gli studi di settore, un tempo considerati *“infallibili”*, come è oggi per la dichiarazione precompilata che, al momento, lo è soltanto nel nome), un atteggiamento spesso *“bulimico”* nell'imposizione di **nuovi adempimenti** per l'acquisizione di dati che poi non vengono utilizzati o comunque hanno una valenza in ogni caso limitata.

Ma se si passa dal livello centrale a quello **periferico, i problemi naturalmente “esplodono”**: emerge l'afflato *“federalista”* che c'è nell'animo italico (nel senso che ognuno fa un po' quello che vuole), acuito dal fatto che sulla scena del contrasto all'evasione **si muovono diversi (verrebbe da dire troppi) soggetti**. La necessità di coordinamento per garantire un'omogeneità

nei comportamenti non riguarda quindi solo l'Agenzia al suo interno, ma anche la Guardia di Finanza, così come attori "minori" (come ad esempio la SIAE, impegnata nel recupero dell'IVA nel settore dell'associazionismo, o i Comuni, anch'essi "arruolati" nella guerra per il recupero del gettito, al di là di quanto fanno nell'ambito proprio che dovrebbe essere esclusivamente quello dei tributi locali).

Qui le **distorsioni** sono **molte ed evidenti**, ed è **probabilmente naturale che (in parte) vi siano**: quello che colpisce è che **il sistema, nella maggior parte dei casi, non sia in grado di produrre gli anticorpi necessari** per risolvere il "problema" nel caso specifico e, "dando l'esempio", fare nel contempo in modo che questo non abbia più a ripetersi.

Credo che a ciascuno di noi, in relazione a questo aspetto, vengano repentinamente in mente una **multitudine di** situazioni che ci sono capitate o che abbiamo appreso da Colleghi.

Mi limito a fare un paio di esempi per spiegare perché faccio fatica ancora a vedere, **se non in alcuni casi in cui la lungimiranza del singolo prevale sulle abitudini del sistema**, quella "*positiva evoluzione del rapporto fisco-contribuente, che deve essere sempre di più basato sulla fiducia, sulla trasparenza e sulla semplificazione*" di cui parla la circolare.

Come si può valutare, ad esempio, il comportamento dell'Agenzia che, sconfitta in primo e secondo grado, decide di **ricorrere in Cassazione** (si veda la sentenza n. 25902 del 23 dicembre 2015) per "difendere" un avviso accertamento basato sugli studi di settore "*adottato senza tener conto delle motivazioni riportate nel contraddittorio, sebbene quelli indicati dalla parte fossero motivi facilmente verificabili dall'ufficio*" e con uno scostamento tra ricavi dichiarati e ricavi accertati del 6,4% (!).

Errare è umano, ma perseverare è diabolico: in un caso del genere, che non è certo, ahimè, "eccezionale", è sbagliato dire che nulla di ciò che "predica" la circolare è stato attuato concretamente **a nessuno dei livelli dell'Agenzia** che ha gestito la pratica, dall'avvio della stessa con il contraddittorio fino allo "scontato" epilogo, molti anni dopo, in Cassazione?

O quando **verifiche "improponibili" vengono portate avanti** – magari con la solidarietà nei confronti del contribuente espressa "verbalmente" dal funzionario incaricato - , **perché l'Ufficio che accerta non riesce quasi mai a sentirsi veramente "terzo" rispetto a coloro i quali hanno condotto la verifica** (siano essi appartenenti all'Agenzia o alla GdF)?

Le **dichiarazioni di principio non bastano più, servono fatti concreti**, e l'attuazione "vera" di un principio basilare: **chi sbaglia deve pagare**, ma questo non può continuare a valere solo per i contribuenti e per i loro consulenti.

Sarebbe necessario anche "rivitalizzare" con urgenza il **ruolo dei Garanti del Contribuente**.

Certo, se poi si legge nella relazione annuale sull'attività svolta nel **2014** – e presentata al Parlamento dal **Ministro Padoan** -, che gli Uffici "*spesso avviano le procedure su intervento del*

Garante, dando, però l'impressione di aver attivato solo formalmente le procedure di autotutela, ma di confermare, in sostanza, i provvedimenti già adottati, senza svolgere una sostanziale riconsiderazione, in fatto e in diritto, e con una sostanziale equità", viene da pensare che il sistema gli anticorpi non sarà mai in grado di produrli in natura, ma solo in laboratorio: ossia in documenti di prassi destinati a rimanere, nella maggior parte di casi, lettera morta.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Trasformazione da Srl a Snc: attenzione agli effetti sui soci

di Fabio Landuzzi

La **trasformazione “regressiva”** – ovvero da società soggetta ad Ires a società non soggetta, tipicamente la trasformazione da Srl a Snc – deve essere attentamente considerata nella prospettiva della **posizione fiscale dei soci**; infatti, come noto, nel sistema della tassazione delle società di capitali, fatta esclusione dell'opzione per la trasparenza ex articolo 115 del Tuir, gli **utili accantonati a riserva** sono destinati ad essere tassati in capo ai soci solo al momento del loro **pagamento**.

Con la trasformazione in società di persone, l'articolo 170, comma 4, del Tuir prevede che le **riserve costituite con utili della trasformanda Srl** sono imputate ai soci, e quindi tassate:

- nel **periodo d'imposta in cui sono distribuite o utilizzate** per scopi diversi dalla copertura di perdite, a condizione che dopo la trasformazione siano **iscritte in bilancio con indicazione della loro origine**;
- nel **periodo d'imposta successivo alla trasformazione**, se **non iscritte nel bilancio** (ed è questo il caso che si verifica quando la Snc adotta il sistema di **contabilità semplificata**) oppure se iscritte ma **senza indicazione della loro origine**.

Se invece la trasformanda Srl avesse adottato il regime della **trasparenza fiscale ex articolo 115 del Tuir**, detti utili sarebbero già stati tassati in capo ai soci, per cui la loro successiva distribuzione **non produrrebbe ulteriore imponibile** in capo ai percipienti.

Si pone poi **un tema particolare** per i soci **persone fisiche**, non esercenti attività di impresa e che possiedono pertanto le partecipazioni nella trasformanda Srl, prima, e nella trasformata Snc, poi, a titolo personale.

La questione coinvolge direttamente la società nella sua veste di **sostituto di imposta** in occasione della successiva **distribuzione delle riserve di utili** formatesi nel **periodo ante trasformazione**; infatti, in caso di socio persona fisica titolare di **partecipazione non qualificata**, l'articolo 27, comma 1, D.P.R. 600/1973, prevede l'applicazione di una **itenuta a titolo d'imposta** da parte della società erogante pari al 26% dell'utile distribuito.

Tuttavia, la norma di riferimento, quando intende identificare i **soggetti chiamati ad agire quali sostituti d'imposta** in caso di distribuzione di utili, richiama espressamente quelli indicati all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del Tuir, ovvero: **Spa, Sapa, Srl**, cooperative e altri soggetti similari, **enti pubblici e privati** diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato ed esercenti attività di impresa commerciale.

Non è richiamata la società di persone, la quale non avrebbe perciò titolo di agire quale sostituto d'imposta all'atto della corresponsione ai soci delle **riserve formate con utili ante trasformazione**.

In una diretta MAP del maggio 2006, l'Amministrazione finanziaria concluse che, in presenza di una distribuzione di riserve di utili da parte di una società di persone nata dalla trasformazione di una società di capitali, poiché la **società di persone non assolve la funzione di sostituto d'imposta** non essendo richiamata fra i soggetti elencati all'articolo 27, comma 1, del D.P.R. 600/1973, **non risulta applicabile la ritenuta d'imposta** prevista in caso di distribuzione di dividendi ai soci titolari di partecipazioni non qualificate.

Da ciò deriva che detti utili saranno soggetti, secondo l'Amministrazione, allo **stesso regime degli utili percepiti da soci titolari di partecipazioni qualificate**, concorrendo a formare il reddito imponibile del socio percepiente nella misura del 49,72% dell'ammontare lordo.

In sostanza, questa conclusione conduce, ai soli fini della **tassazione del dividendo formato da riserve di utili ante trasformazione**, ad una virtuale **riqualifica della partecipazione** del socio **in partecipazione qualificata**, con l'effetto di riportare detto utile in dichiarazione dei redditi.

PENALE TRIBUTARIO

Quando l'omesso versamento non è punibile penalmente

di Marina Romano, Pietro Vitale

L'omesso versamento di ritenute (dovute o certificate), di IVA ed anche l'indebita compensazione in F24 di crediti tributari inesistenti o non spettanti, comporta una **responsabilità penale** del contribuente (o rappresentante legale di società) qualora siano eccedute le soglie rispettivamente stabilite in:

1. **euro 150.000 per l'omesso versamento di ritenute** dovute o certificate per ciascun periodo d'imposta (articolo **10-bis**Lgs. n. 74/2000);
2. **euro 250.000 per l'omesso versamento di IVA** per ciascun periodo d'imposta (articolo **10-ter**Lgs. n. 74/2000);
3. **euro 50.000 per l'indebita compensazione** in F24 di crediti tributari inesistenti o non spettanti (articolo **10-quater**Lgs. n. 74/2000).

Per i reati di cui alle lett. *sub a*) e *sub b*) la pena prevista va da una reclusione minima di **sei mesi** ad un massimo di **due anni**; per quelli di cui alla lett. *sub c*), qualora l'indebita compensazione riguardi **crediti inesistenti**, la reclusione va da minimo di **un anno e sei mesi** fino a un massimo di **sei anni**; mentre, per i **crediti non spettanti** la pena rimane quella prevista nella normativa previgente ossia la reclusione **da sei mesi** fino a **due anni**.

Il debito tributario da considerare ai fini dell'applicazione dei sopra citati reati è rappresentato da tributo, sanzione e interessi.

Al fine di incentivare il contribuente ad adempiere il debito tributario sottratto, il citato D.Lgs. n. 158/2015 ha previsto un **“beneficio premiale”** consistente nella **non punibilità, in sede penale dell'autore del reato tributario, qualora fornisca la prova dell'intervenuto pagamento del debito “prima della dichiarazione di apertura del dibattimento avanti al giudice penale di primo grado”** (articolo 13 comma 3 D.Lgs. n. 74/2000), ossia ai sensi dell'articolo 491 c.p.p. dopo che è stato compiuto per la prima volta l'accertamento della costituzione delle parti.

Va da sé che al fine di beneficiare di tale **causa** di non punibilità, eventuali **rateizzazioni** ottenute dal contribuente/sostituto d'imposta (si ricorda che, ai sensi dell'articolo 3-bis D.Lgs. n. 159/2015, è possibile ottenere rateizzazioni delle somme dovute fino ad un numero massimo di 8 o 16 rate **trimestrali** a seconda della tipologia di violazione) devono essere concluse **prima dell'apertura del dibattimento**.

Se la rateizzazione dura ad esempio 48 mesi, l'imputato può chiedere al Giudice la concessione di un termine che gli consenta di poter pagare tutto il debito residuo. Tuttavia, il

giudice potrà concedere un termine di **sospensione** del processo solo di tre mesi e, successivamente, alla scadenza del trimestre, se il contribuente non sarà riuscito a versare l'intera somma dovuta, quest'ultimo potrà richiedere al giudice una sola **proroga** di altri tre mesi per provvedervi. Nel frattempo i **termini di prescrizione sono sospesi** per un periodo pari al termine concesso (solo per i predetti reati la prescrizione opera *ex articolo 157 c.p.* e cioè decorso il tempo corrispondente al massimo della pena edittale stabilita dalla legge, e comunque non inferiore a 6 anni nel caso di delitto e non inferiore a 4 anni nel caso di contravvenzione).

Dal punto di vista pratico, l'imprenditore (legale rappresentante in caso di società) che abbia commesso i reati sopra citati, da quando si accorge di essere sottoposto a processo penale (il che a titolo esemplificativo potrà avvenire alla ricezione dell'informazione di garanzia, oppure dell'avviso di conclusione indagini *ex articolo 415-bis c.p.p.*, alla ricezione di decreto di sequestro oppure dell'avviso di fissazione di udienza a seguito di opposizione a richiesta di archiviazione) iniziano a decorrere i termini per decidere cosa fare per non essere puniti penalmente: **pagare tutto** ovvero **rateizzare il pagamento** del debito tributario estinguendolo **prima della dichiarazione di apertura** del dibattimento. Resta fermo che il pagamento potrà avvenire in tutte le fasi precedenti quali le indagini preliminari e/o l'udienza preliminare.

Il beneficio premiale viene quindi meno quando il contribuente (legale rappresentante di società), prima dell'apertura del dibattimento, abbia in corso una rateizzazione che **travalica** il termine di 3 mesi di proroga concedibile dal Giudice.

Se **l'azione penale è esercitata con ritardo**, il reo avrà più tempo per pagare le rate del piano di rateizzazione e questo potrebbe giovargli se l'udienza fissata per l'apertura del dibattimento risulta bastevole per completare il pagamento rateale.

Coloro che hanno la possibilità di scegliere di **rinunciare alla rateizzazione** a favore dell'integrale pagamento del debito prima dell'apertura del dibattimento, si trovano in una situazione privilegiata (usufruendo della causa di non punibilità) rispetto a coloro che, invece, non avendo tale possibilità, sono costretti a continuare a pagare con la rateizzazione (**e a subire la condanna**). Ciò, di fatto, determina la lesione del **principio di uguaglianza** costituzionalmente garantito dall'articolo 3, ma anche di quello del diritto di difesa **di cui al successivo articolo 24**, in quanto all'imputato che non può avvalersi del beneficio premiale è preclusa un'**opzione difensiva** costituzionalmente garantita.

La violazione **di tali diritti costituzionali è stata sollevata dal Tribunale di Treviso nella causa 108/2016**. Dall'eventuale accoglimento della questione da parte della Corte Costituzionale ne conseguirebbe un **notevole ampliamento** della facoltà di usufruire della nuova esimente disciplinata dall'articolo 13 D.Lgs. n. 74/2000. Attendiamo con ansia gli sviluppi della questione.

ENTI NON COMMERCIALI

In 398 le fatture emesse ma non ancora incassate sono ricavi?

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

Per chi gestisce un'associazione in 398 un **tema annoso** e che, fino ad oggi, non ha trovato una soluzione pacifica, è sicuramente quello legato alla computazione, nel limite dei ricavi annuali consentito, delle **fatture che sono state emesse ma che non risultano ancora incassate**. Spesso, infatti, è il cliente che richiede l'emissione della fattura con un considerevole anticipo rispetto a quando viene effettuato il relativo pagamento. O, ancora, l'associazione, per "comodità" contabile, preferisce comunque emettere il documento per ricordare al cliente l'importo dovuto.

Quando si tratta, però, di determinare le **imposte da versare in sede di dichiarazione dei redditi** molti dubbi nascono in relazione alle fatture che non risultano incassate nel periodo d'imposta (ma, magari, nel successivo): vanno inserite o meno nel computo complessivo dei ricavi cui si applica la percentuale del 3%? La questione assume poi rilevanza estrema quando la somma delle fatture incassate nel corso del periodo d'imposta **si avvicina al limite massimo di ricavi consentito per rimanere nel regime forfettario (250.000,00 euro)** ma c'è ancora qualche fattura emessa e non saldata. Conteggiare anche le fatture emesse ma non incassate comporta, in queste ipotesi, l'uscita dal regime della L. n. 398/1991 dal mese successivo a quello di superamento dei 250.000,00 euro.

Sulla questione, fermo il silenzio ormai venticinquennale dell'Agenzia delle Entrate, è intervenuta, da ultimo la **Commissione Tributaria Regionale di Milano**, sezione staccata di Brescia, che, con la sentenza n. 1401/67/16 del 7 marzo 2016, ha ritenuto **computabili nel plafond** dei ricavi necessario per rimanere nel regime forfettario anche le **fatture emesse ma non ancora incassate**.

La pronuncia, anche se appare superficiale nelle motivazioni e basata su un'argomentazione non convincente dal punto di vista giuridico, ha in realtà qualche "sponda" normativa. Si tratta, nello specifico, del **D.M. 18 maggio 1995**, dove è stato previsto che *"stante la particolarità della disciplina introdotta dalla legge n. 398, occorre precisare che per l'individuazione dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali deve avversi riguardo al criterio di cassa, nel cui ambito, peraltro, resta fermo il principio voluto dalla normativa IVA secondo cui vanno computati gli introiti fatturati ancorché non riscossi"*.

Questa presa di posizione sembra quindi poter **superare il chiarimento** fornito dal Ministero delle finanze nella **circolare n. 1 dell'11 febbraio 1992**, emanata ad illustrazione della disciplina introdotta dalla L. n. 398/1991. In tale sede è stato specificato che, *"stante la particolarità della disciplina introdotta dalla legge n. 398 per i soggetti ivi indicati, ai fini della*

*individuazione dei proventi in argomento, deve aversi riguardo al **criterio di cassa***".

La soluzione di considerare, nel computo dei ricavi previsto per il mantenimento del regime forfettario, anche le somme fatturate ma non ancora incassate, trova però qualche **resistenza** nelle considerazioni che seguono:

- il D.M. 18 maggio 1995 si riferisce ai modelli di **distinta d'incasso** che risultano **superati** dall'introduzione dell'obbligo, per i soggetti in 398, di effettuare le annotazioni sul prospetto di cui al **M. 11 febbraio 1997** (registro "Iva minori") opportunamente integrato. Di conseguenza anche le indicazioni riportate si dovrebbero ritenere superate;
- i soggetti in 398 **non sono tenuti all'emissione delle fatture**, se non in determinati casi. Sembra quindi che in 398 la fattura non sia un documento rilevante. Questi soggetti potrebbero, ad esempio, prescindere dalle fatture emesse ed effettuare l'annotazione sul registro "Iva minori" solo degli importi incassati;
- l'articolo 9 del D.P.R. 544/1999, illustrativo delle novità che hanno interessato, a partire dal 2000, il regime forfettario, all'articolo 9, comma 1, fa nuovamente riferimento ai **proventi "conseguiti"**, senza ulteriore specificazione;
- il regime della L. n. 398/1991 è speciale, **sostitutivo** e soggetto a regole particolari ed esclusive.

Questi aspetti vanno poi collegati al fatto che anche la giurisprudenza, in passato, si è espressa in senso opposto a quello manifestato dalla pronuncia della Commissione Tributaria Regionale di Milano. Ad esempio, la **Commissione Tributaria Regionale dell'Aquila**, sezione di Pescara, nella sentenza n. 256/6/15 del 10 marzo 2015, ha ritenuto **inapplicabile il D.M. 18 maggio 1995** proprio nella parte in cui assimila al criterio di cassa il principio della normativa Iva in relazione a fatturazioni i cui introiti vanno computati anche se non riscossi. Secondo la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, sentenza n. 274/2/14, del 17 giugno 2014, poi, **"la sola fatturazione anticipata ... determina solo l'imponibilità Iva della fattura emessa"**.

In conclusione, si può evincere che, come al solito quando si parla di 398, i **dubbi superano le certezze** e sarebbe ancora una volta, più che mai opportuno, che, anche in relazione agli aspetti sopra trattati, venisse delineato un comportamento preciso ed univoco che gli enti associativi possano seguire, senza dover assistere al proliferare di contenziosi con esiti incerti e tra loro divergenti.

DICHIARAZIONI

Quadro RE Unico PF (parte 1): criteri di determinazione del reddito

di Federica Furlani

Coloro che esercitano arti e professioni con caratteristiche di (articolo 53, comma 1, Tuir)

- **abitualità**, che significa attività stabile e programmata,
- **non necessaria esclusività**, con possibilità quindi di esercitare altre attività,
- **professionalità**, ponendo in essere una molteplicità di atti coordinati e finalizzati ad uno specifico scopo,

devono dichiarare il reddito di lavoro autonomo prodotto nel periodo di imposta nel **quadro RE** del modello Unico PF o nel **quadro LM**, nell'ipotesi in cui, anziché determinare il reddito in modo analitico, abbiano adottato nel 2015 il **regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile**, di cui all'articolo 27 D.L. 98/2011, o il **regime forfetario**, di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014.

I redditi di lavoro autonomo che non rispettano il requisito dell'abitualità, ovverosia quelli **occasionali**, vanno invece dichiarati nella **Sezione II-A del quadro RL**.

Ancora, gli **altri redditi di lavoro autonomo**, ossia (articolo 53, comma 2, Tuir)

- i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali,
- i redditi derivanti da contratti di associazioni in partecipazione, quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro,
- le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori Spa, Sapa ed Srl,
- i redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali,

per i quali non è previsto l'obbligo di tenuta delle scritture contabili, vanno dichiarati nella successiva **Sezione III del quadro RL**.

Il reddito di lavoro autonomo da dichiarare nel **quadro RE (da presentare anche in assenza di reddito)** è determinato in modo analitico in base a quanto stabilito dall'articolo 54 del Tuir ed è costituito dalla **differenza tra** i seguenti due valori:

- **ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta**, anche sotto forma di partecipazione agli utili, ed al netto dei contributi previdenziali ed assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde;
- **ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione.**

Il **criterio** seguito è pertanto quello di **cassa**: rileva il momento di incasso della fattura emessa e di pagamento di quella ricevuta; salvo l'esistenza di **specifiche deroghe**.

Ciò significa che le fatture emesse nel corso del 2015 ma non ancora incassate, o fatture d'acquisto ricevute nel 2015 ma non pagate nel corso del medesimo periodo di imposta, concorreranno alla formazione del reddito nell'anno in cui saranno rispettivamente incassate o pagate.

Seguendo il criterio di cassa, **non assumono valore eventuali prestazioni effettuate a titolo gratuito** dal professionista o da questi ricevute senza pagamento di un corrispettivo.

L'applicazione del criterio di cassa può dare luogo a talune difficoltà in tutte le ipotesi di **utilizzo di strumenti di pagamento diversi dal contante**, specialmente qualora la transazione avvenga a ridosso della fine del periodo di imposta.

In linea generale, il criterio dovrebbe essere quello che individua il momento in cui la somma di denaro esce dalla sfera del soggetto erogante per **entrare nel compendio patrimoniale** del professionista percipiente (o viceversa, nel caso dei pagamenti).

A tal proposito la **circolare 38/E/2010** ha precisato che i compensi pagati mediante **assegno** devono considerarsi percepiti nel momento in cui il titolo di credito entra nella **disponibilità** del professionista, momento che si realizza con la **consegna** del titolo dal ricevente al committente; non rileva la circostanza che il versamento sul conto corrente del professionista percettore dell'assegno intervenga in un momento successivo o in un diverso periodo d'imposta.

Nel caso, invece, di compensi pagati mediante **bonifico bancario**, si ritiene che ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo il momento in cui il professionista consegue l'effettiva disponibilità delle somme, debba essere individuato in quello in cui questi riceve l'**accredito** sul proprio conto corrente (c.d. "data disponibile", che indica il giorno a partire dal quale la somma di denaro accreditata può essere effettivamente utilizzata). Non assume rilievo, pertanto, né la data della valuta, ovverosia quella da cui decorrono gli interessi, né il momento in cui il dante causa emette l'ordine di bonifico, né quello in cui la banca informa il professionista dell'avvenuto accredito.

Le deroghe al principio di cassa nella determinazione analitica del reddito di lavoro autonomo attengono

- agli **ammortamenti**,
- ai **canoni di locazione finanziaria**,
- alle **quote TFR**,

che seguono il criterio di competenza.

Accanto al criterio analitico di determinazione del reddito di lavoro autonomo, **regole particolari** devono essere seguite per:

- i **contribuenti che svolgono prestazioni di volontariato o cooperazione rese ad organizzazioni non governative** riconosciute idonee ai sensi dell'articolo 28 L. 49/1987, qualora dette prestazioni discendano dall'assunzione di obblighi riconducibili ad un rapporto di lavoro autonomo (articolo 54 comma 8-bis, Tuir). In tal caso **il reddito è determinato in base a compensi convenzionali** (definiti per il 2015 con decreto 14.01.2015) e **non è riconosciuta la deducibilità delle spese**;
- i **ricercatori e docenti** che, residenti non occasionalmente all'estero, vengono a svolgere la loro attività in Italia (**articolo 44 D.L. 78/2010**), il cui **reddito, determinato in modo analitico, è imponibile nella misura del 10%**. Detto incentivo si applica nel periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente in Italia e nei due successivi, sempre che permanga la residenza;
- i **soggetti individuati con Decreto MEF 3.06.2011** che, dopo un'esperienza professionale estera, avviano un'attività di lavoro autonomo in Italia ed intendono avvalersi dei benefici di cui alla L. 238/2010, ossia **l'esclusione dall'imponibile Irpef di:**
 - l'80% del reddito percepito per le lavoratrici;
 - il **70% del reddito percepito per i lavoratori**.

Il reddito dei soggetti elencati sopra va in ogni caso dichiarato nel **quadro RE**.

BACHECA

Il sistema penale tributario: evoluzione legislativa, il principio del doppio binario ed i rapporti tra sanzioni penali ed amministrative

di Euroconference Centro Studi Tributari

[L'incontro formativo](#) rappresenta il primo tassello di un più ampio percorso specialistico di ben sei giornate finalizzato a fornire ai professionisti e ai responsabili fiscali di azienda un aggiornamento completo e sistematico in relazione alle norme penal tributarie nazionali, contenute nel D.Lgs. 74/2000 che di recente ha subito un rilevante intervento di riforma ad opera del D.Lgs. 158/2015. Nello specifico, la giornata prevede un'attenta e puntuale disamina dell'evoluzione legislativa e dei profili generali e definitori dei reati tributari.

PROGRAMMA

- Introduzione e breve excursus sul sistema penal tributario italiano
- I rapporti tra normativa europea e nazionale
- Le prospettive di superamento del principio del "doppio binario"
- Il ne bis in idem sostanziale affermato dalla CEDU con la sentenza 20 maggio 2014 e il rapporto tra sanzioni penali e amministrative
- Struttura del D.Lgs. n. 74 del 2000
- Aspetti definitori e profili generali dei reati tributari articolo 1

SEDI E DATE

Verona – DB Hotel – 06/05/2016

CORPO DOCENTE

Luigi Ferrajoli – Avvocato – Dottore Commercialista