

Edizione di venerdì 24 giugno 2016

PENALE TRIBUTARIO

[L'ultima giurisprudenza sul raddoppio dei termini di accertamento](#)

di **Luigi Ferrajoli**

IVA

[Il trattamento IVA in sede di assegnazione dell'immobile](#)

di **Fabio Garrini**

DICHIARAZIONI

[La detrazione per le spese sanitarie per persone con disabilità](#)

di **Luca Mambrin**

CONTABILITÀ

[La tenuta dei libri per le società in semplificata](#)

di **Chiara Rizzato, Sandro Cerato**

ADEMPIMENTI

[Nuova SCIA operativa entro il 1° gennaio 2017](#)

di **Laura Mazzola**

PENALE TRIBUTARIO

L'ultima giurisprudenza sul raddoppio dei termini di accertamento

di **Luigi Ferrajoli**

Il **raddoppio dei termini di accertamento** opera, anche per il passato, solo se la notizia di reato è stata inviata alla Procura della Repubblica entro la **scadenza ordinaria del termine di accertamento**. Questo è l'orientamento che si sta consolidando nella giurisprudenza tributaria (C.T.R. Milano sentenza n. 386/2016, C.T.P. Reggio Emilia sentenza n. 90/2016, C.T.R. del Lazio sentenza n. 751/2016, C.T.R. della Lombardia, Sezione staccata di Brescia, sentenza n. 2838/2016) dopo che la **Legge di Stabilità per il 2016** (L. n.208/15) ha modificato sul tema quanto previsto nell'art.2 D.Lgs. n.128/15.

La Legge di Stabilità per il 2016 ha riscritto, ai commi da 130 a 132 dell'articolo unico, la disciplina dei termini entro cui l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad esercitare, a pena di decadenza, il **potere impositivo**, eliminando – a partire dal 2016 – la possibilità di raddoppio dei termini in presenza di violazioni configuranti reato, o meglio, comportanti obbligo di denuncia, ai sensi dell'art.331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n.74/00 e introducendo un **apposito regime transitorio** che, per gli atti di accertamento relativi alle annualità fino al 2015, continua a contemplare la possibilità di raddoppio dei termini, seppur **esclusivamente in presenza di determinate condizioni**, tra cui la circostanza che la *notitia criminis* sia presentata o trasmessa all'Autorità giudiziaria competente entro i termini ordinari di accertamento.

Queste ultime condizioni riprendono quelle contenute nell'art.2 D.Lgs. n.128/15; la Legge di Stabilità 2016 non ha, tuttavia, riproposto la **clausola di salvaguardia** (a conferma degli avvisi di accertamento pregressi) contenuta nell'art.2, co.3 D.Lgs. n.128/15, che era stata appositamente introdotta per fare salvi gli effetti degli avvisi di accertamento e degli altri provvedimenti impositivi o sanzionatori notificati alla **data di entrata in vigore del decreto sulla certezza del diritto** (2 settembre 2015). La previsione di tale clausola era stata, peraltro, ritenuta inapplicabile dalla **CTP di Torino che, nella sentenza n. 2019/15/15** ha sancito l'illegittimità del raddoppio dei termini operato avvalendosi della menzionata clausola (quindi in virtù della **presentazione di una denuncia penale a termine ordinario oramai scaduto**) ed ha affermato che *“la clausola di salvaguardia prevista dalla nuova normativa è inapplicabile poiché presenta, oltre all'evidente ed unico fine di tutela delle casse erariali, gravi profili di incostituzionalità in quanto configura un'ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti assoggettati a diversi termini di accertamento ed a diverse modalità di raddoppio degli stessi solo in conseguenza del momento in cui viene formulata la notizia di reato e/o del momento in cui hanno subito la notifica dell'avviso di accertamento”*.

La giurisprudenza tributaria di merito, valorizzando la **mancata riproposizione della clausola di salvaguardia** da parte della Legge di Stabilità per il 2016, ha concluso per l'intervenuta

abrogazione di tale clausola alla luce della normativa sopravvenuta, considerato che, disciplinando le norme in esame la medesima materia, non **poteva farsi applicazione del principio di specialità**.

Sulla base di tali considerazioni il raddoppio dei termini di accertamento non opera, anche per gli atti impositivi notificati prima del 2 settembre 2015, se la denuncia penale per uno dei reati tributari di cui al D.Lgs. n.74/00 è stata **presentata dopo la scadenza del termine ordinario** di decadenza e ciò in base alla disciplina contenuta nella Legge di Stabilità per il 2016.

In particolare, nella recente **sentenza n. 2838/2016, la CTR della Lombardia**, Sezione staccata di Brescia, ha chiarito che la L. n.208/15 all'art.1, co. 130, 131 e 132 ha riformato la disciplina dei termini di accertamento, prevedendo:

1. a) per gli avvisi relativi ai periodi d'imposta 2016 e successivi, **l'eliminazione della regola del raddoppio e l'estensione dei termini per l'accertamento** (art.1, co.130 e 131 che hanno interamente sostituito gli artt.43 d.P.R. n.600/73 e 57 d.P.R. n. 633/72);
2. b) per gli avvisi relativi ai periodi d'imposta precedenti (fino al 2015), **l'applicazione dei previgenti termini ordinari di accertamento** e l'operatività del raddoppio soltanto in presenza di *notitia criminis* trasmessa all'Autorità giudiziaria competente prima della scadenza dei termini ordinari (art.1, co.132, per il quale *"il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini"*).

La norma transitoria contenuta nella Legge di Stabilità 2016, abrogando la **"clausola di salvaguardia"** contenuta nel precedente D.Lgs. n.128/15, ha chiaramente disposto che per gli avvisi di accertamento aventi ad oggetto i periodi d'imposta precedenti al 2015, il raddoppio dei termini opera soltanto se la comunicazione di reato è intervenuta prima della scadenza dei termini ordinari.

IVA

Il trattamento IVA in sede di assegnazione dell'immobile

di **Fabio Garrini**

La disciplina relativa all'assegnazione agevolata dei beni d'impresa **non stabilisce una specifica disciplina IVA** per accompagnare la fuoriuscita del bene dalla perimetra dell'impresa, con la necessità, pertanto, di applicare le **ordinarie regole** previste dal DPR 633/1972.

Questa impostazione viene confermata anche dalla circolare 26/E/2016 che sul punto non aggiunge grandi approfondimenti ma contribuisce a fornire un **quadro d'insieme delle diverse operazioni**.

Assegnazione fuori campo IVA

La prima considerazione deve necessariamente riguardare la **rilevanza o meno dell'operazione ai fini IVA**: sul punto la circolare 26/E/2016 ricorda opportunamente che le assegnazioni esulano dal campo di applicazione dell'IVA quando ad essere assegnati sono beni che non abbiano consentito la detrazione dell'IVA in ragione del loro acquisto presso un **soggetto privato**, ovvero beni il cui acquisto è avvenuto prima dell'introduzione dell'IVA nell'ordinamento interno (acquisti **ante 1973**), nonché nei casi in cui i beni sono acquistati o importati **senza il diritto alla detrazione**, neanche parziale, della relativa imposta, ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Peraltro, benché la norma richiami tale esclusione da IVA solo per le estromissioni, già con la circolare 40/E/2002 (a seguito di una nutrita serie di sentenze della Corte di Giustizia in tal senso) l'Agenzia chiarì che anche **l'assegnazione** deva essere soggetta alla medesima previsione.

Da notare che qualora il bene, acquistato senza applicazione dell'IVA, sia stato oggetto di **interventi sui quali l'IVA è stata detratta**, la natura comunque non cambia e la cessione continuerà ad essere fuori campo IVA, nei tre casi in precedenza ricordati; semplicemente, se dette spese sono incrementative, occorrerà (eventualmente) procedere alla rettifica della detrazione se gli interventi sono stati realizzati nell'ambito del decennio di monitoraggio previsto per gli immobili.

Imponibilità e esenzione

Una volta stabilita la rilevanza o meno dell'operazione ai fini IVA e quantificata la base imponibile, occorre verificarne lo specifico trattamento in termini di **imponibilità o esenzione**: l'IVA applicabile all'assegnazione dipende dalla natura dell'immobile, distinguendosi a tal proposito tre diverse fattispecie: i fabbricati abitativi, i fabbricati strumentali e, infine, i terreni (agricoli o edificabili).

Prima di tutto rammentiamo il caso dei fabbricati.

- **Fabbricati abitativi**: le assegnazioni sono da considerarsi **di regola esenti** (ai sensi dell'articolo 10 n. 8-*bis* DPR 633/1972). Queste sono però obbligatoriamente imponibili quando l'operazione viene effettuata dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento, ovvero imponibili per opzione quando tali soggetti effettuano l'assegnazione oltre il termine dei 5 anni. Sono inoltre imponibili (per opzione) le assegnazioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali per le quali nell'atto di assegnazione l'assegnante/cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.
- **Fabbricati strumentali**: le assegnazioni di fabbricati strumentali, ai sensi dell'articolo 10, n. 8-*ter*), del DPR 633/1972 costituiscono operazioni obbligatoriamente imponibili se effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento. In tutti gli altri casi opera il **regime "naturale" di esenzione da IVA** ma comunque vi è la possibilità di optare per l'applicazione dell'IVA.

In definitiva, quando l'assegnazione riguarda un immobile, sia abitativo che strumentale, **l'assegnazione può sempre avvenire in esenzione ad eccezione del caso di costruttore / ristrutturatore** dell'immobile che lo ceda entro i 5 anni dalla fine dei lavori, nel qual caso è obbligatorio applicare l'IVA. Essendo l'assegnazione e l'estromissione operazioni nei confronti di soggetti che normalmente non hanno diritto alla detrazione dell'IVA, è evidente che l'utilizzo dell'esenzione è certamente un vantaggio. Questa considerazione va però raccordata con i problemi sul versante della detrazione.

Quando ad essere assegnato è un terreno, occorre distinguere sulla base della relativa destinazione urbanistica.

- **Terreno edificabile**: le assegnazioni che hanno per oggetto terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria sono soggette ad **IVA**. Sulla base dell'articolo 36, comma 2, del D.L. 223/2006 il terreno (anche ai fini IVA) si considera edificabile già dal momento dell'adozione dello strumento urbanistico da parte del Comune. Tali immobili sono imponibili con l'applicazione **dell'aliquota ordinaria**.
- **Terreno agricolo**: le assegnazioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria **non sono soggette ad IVA**, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lett. c), del D.P.R. 633/1972 (fuori campo).

DICHIARAZIONI

La detrazione per le spese sanitarie per persone con disabilità

di Luca Mambrin

L'articolo 15, comma 1, lett. c), del Tuir prevede la **detrazione dall'Irpef nella misura del 19%** per le spese sostenute per i **mezzi necessari all'accompagnamento**, alla **deambulazione**, alla **locomozione** e al **sollevamento** e per **sussidi tecnici e informatici** rivolti a facilitare l'autosufficienza e le possibilità di integrazione **dei soggetti con disabilità**.

Sono **considerati disabili** i soggetti riconosciuti tali ai sensi dell'articolo 3 della L. 104/1992 dalla Commissione medica istituita ai sensi dell'articolo 4 della L. 104/1992, o **dichiarati invalidi** da altre commissioni mediche pubbliche incaricate ai fini del riconoscimento dell'invalidità civile, di lavoro, di guerra.

I **grandi invalidi di guerra** (articolo 14 T.U. 915/1978) e le persone ad essi equiparate sono considerati disabili e non sono assoggettati agli accertamenti sanitari della Commissione medica: sarà sufficiente esibire la documentazione rilasciata agli interessati dai ministeri competenti nel momento in cui sono stati concessi i benefici pensionistici.

Tra le spese sanitarie oggetto dell'agevolazione in esame rientrano le spese sostenute per:

- **l'acquisto di poltrone** per inabili e minorati non deambulanti e **apparecchi per il contenimento** di fratture, ernie e per la correzione dei difetti della colonna vertebrale;
- **il trasporto in autoambulanza** del soggetto disabile, quale spesa di accompagnamento. Non devono essere considerate le prestazioni specialistiche o generiche effettuate durante il predetto trasporto in quanto costituiscono spese sanitarie che danno diritto ad una detrazione solo sulla parte che eccede la somma di 129,11 euro;
- **l'acquisto di arti artificiali** per la deambulazione;
- la **trasformazione dell'ascensore** adattato al contenimento della carrozzella;
- la **costruzione di rampe** per l'eliminazione di barriere architettoniche esterne ed interne alle abitazioni;
- **l'installazione e/o la manutenzione** delle pedane di sollevamento per disabili (sia in ambito immobiliare che su veicoli);
- **i sussidi tecnici e informatici rivolti a facilitare l'autosufficienza e la possibilità di integrazione dei portatori di handicap** quali **l'acquisto di un fax, un modem, un computer** o un sussidio telematico;
- **i telefoni a viva voce**, gli **schermi a tocco** e le **tastiere espanse** (circolare n. 13/E/2001);
- **l'abbonamento** al servizio di soccorso rapido telefonico, previa certificazione del medico dell'azienda sanitaria che attesti la valenza del sussidio per i predetti scopi;
- l'acquisto di **telefonini** a condizione che il medico ne certifichi la necessità ai fini

dell'handicap specifico.

Per spese relative alla **trasformazione dell'ascensore**, alla **costruzione di rampe** e all'installazione e/o alla **manutenzione delle pedane** è possibile beneficiare della detrazione solo per la parte che eccede quella eventualmente fruita per la detrazione delle spese di recupero del patrimonio edilizio su spese sostenute per interventi finalizzati all'eliminazione delle barriere architettoniche.

Come precisato invece nella **circolare n. 20/E/2011** sono agevolabili anche le spese mediche relative all'acquisto di mezzi necessari all'accompagnamento, alla deambulazione, alla locomozione e al sollevamento dei soggetti portatori di handicap **sostenute all'estero da soggetti fiscalmente residenti in Italia** e sono soggette allo stesso regime applicabile a quelle sostenute in Italia.

La detrazione spetta **per l'intera spesa sostenuta** e può essere portata in detrazione anche **se sostenuta per conto di familiari fiscalmente a carico**.

Per quanto riguarda **la documentazione necessaria** per fruire della detrazione, il contribuente deve:

- **attestare lo status di soggetto disabile** ai sensi dell'articolo 3, L. 104/1992 attraverso l'attestazione rilasciata dalla commissione medica o un'autocertificazione resa ai sensi del D.P.R. 445/2000;
- **conservare documenti che attestano la spesa sostenuta** (fatture, ricevute, quietanze, scontrini).

Nel caso di acquisto **di sussidi tecnici informatici** inoltre è richiesta anche **la certificazione del medico curante** che attesti che il sussidio serve per facilitare l'autosufficienza e la possibilità di integrazione della persona disabile.

Nell'ambito del modello 730 tali spese vanno indicate nel **rigo E3 (RP3** nel caso di compilazione del modello Unico PF) **e non deve essere applicata la franchigia di 129,11 euro**, mentre se le spese di cui ai rigi E1, E2 e E3 (o RP1, RP2, RP3) sono superiori ad **15.493,71 euro è possibile rateizzare la detrazione spettante**.

CONTABILITÀ

La tenuta dei libri per le società in semplificata

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

L'articolo 18 del D.P.R. 600/1973 al comma 1 stabilisce che i soggetti indicati alla lettera c) del primo comma dell'articolo 13, ovverosia **le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate** ai sensi dell'articolo 5 del D.P.R. 597/1973, qualora i ricavi conseguiti in un anno intero non abbiano superato l'ammontare di 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività, **sono esonerati per l'anno successivo dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dai precedenti articoli, salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto.**

La convenienza nella scelta di costituire una **società di persone** è dovuta principalmente alle agevolazioni presenti nella normativa fiscale, nello specifico lo stesso regime di contabilità semplificata, poi sono rilevanti sicuramente i minori costi di avvio e di gestione. Altresì merita di essere considerata, quale parametro valutato opportuno ai fini sopra citati, la semplicità con cui si riesce a **limitare l'accesso a soci estranei.**

Comunque sia, ciò che si ritiene più vantaggioso è proprio il regime fiscale semplificato, nel quale tuttavia **non si trova un riscontro immediato riferito alla disciplina civilistica**, la quale nell'**articolo 2214** del codice civile sancisce che l'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere **il libro giornale e il libro degli inventari.** Lo stesso deve altresì tenere le altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite. Pertanto, come afferma la Fondazione Nazionale dei Commercialisti nel contributo del 15 giugno 2015: *"a prescindere da quale sia la funzione primaria delle scritture contabili, ben può sostenersi che le stesse svolgano un ruolo fondamentale nella vita dell'impresa, non solo perché contribuiscono a rendere razionale ed efficiente l'organizzazione e la gestione della stessa ma, altresì, perché è solo dal loro esame che i soci e i terzi possono rilevare le operazioni e i principali accadimenti intervenuti nel patrimonio aziendale".*

Alla luce di quanto è stato dichiarato opportuno nei confronti dei soci e dei terzi, sono necessarie le seguenti considerazioni:

- gli amministratori, secondo l'articolo 2260 del codice civile, **sono solidalmente responsabili verso la società** per l'adempimento degli obblighi ad essi imposti dalla legge e dal contratto sociale. Tuttavia la responsabilità non si estende a quelli che dimostrino di essere esenti da colpa;

- **i soci che non partecipano all'amministrazione hanno diritto** di avere dagli amministratori notizia dello svolgimento degli affari sociali, di **consultare i documenti** relativi all'amministrazione e di ottenere il rendiconto quando gli affari per cui fu costituita la società sono stati compiuti.

Tralasciando in questa sede l'approfondimento dell'aspetto legato alle possibili responsabilità degli amministratori, risulta fondamentale accertarsi circa la **complementarietà delle due norme**, ovverosia dell'articolo 18 del D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 2214 del codice civile. La sentenza della Cassazione che si vuole riportare è la numero **28923 del 2012**, nella quale, sebbene i giudici confermino **l'autonomia della disciplina fiscale rispetto a quella civilistica**, i medesimi attestano che **il richiamo ai libri previsti dalla legge dell'articolo 18 D.P.R. 600/1973 si riferisce agli obblighi regolati dall'articolo 2214 cod. civ.** e non alle scritture contabili previste dalle leggi fiscali. Ciò che tuttavia è necessario osservare, per comprendere meglio il contesto di tali decisioni, è che le sentenze trattate si riferiscono all'ambito dei reati fallimentari ed in particolare **alle fattispecie di bancarotta**, nello specifico esiste un orientamento consolidato, come da pronuncia del **Tribunale di Trento del 09/05/2013**, secondo cui *"anche le imprese sottoposte ad un regime tributario di contabilità semplificata sono obbligate alla tenuta delle scritture e dei libri di cui all'articolo 2214, cod. civ., ed in modo particolare del libro giornale e del libro degli inventari che lo stesso articolo 2214, cod. civ., indica come scritture contabili obbligatorie per chi esercita un'attività commerciale", sia ai fini civili sia a quelli penali previsti dalla legge fallimentare*".

ADEMPIMENTI

Nuova SCIA operativa entro il 1° gennaio 2017

di **Laura Mazzola**

Entro il **1° gennaio 2017** sarà operativa la **nuova Scia** (Segnalazione Certificata di Inizio Attività) **unica semplificata**.

Nello specifico, il Consiglio dei Ministri del 15 giugno 2016, n. 120, in attuazione a quanto previsto dall'articolo 5 della Legge 7 agosto 2015, n. 124, ha affermato che *“si potrà presentare presso un **unico ufficio**, anche **in via telematica**, un **unico modulo valido in tutto il paese**. La pubblica amministrazione destinataria delle istanze e richieste pubblica sul proprio sito istituzionale il modulo. È previsto un unico ufficio a cui rivolgersi, che avrà il **compito di interagire con tutti gli altri uffici e/o amministrazioni interessate**. La **richiesta al cittadino di documenti ulteriori rispetto a quelli previsti è considerata inadempienza sanzionabile sotto il profilo disciplinare**”*.

In merito, si ricorda che l'articolo 5 della Legge 124/2015 aveva delegato il Governo ad adottare uno o più Decreti legislativi per la **precisa individuazione dei procedimenti oggetto di segnalazione certificata di inizio attività o di silenzio assenso**, nonché di quelli per i quali è necessaria l'**autorizzazione espressa** e di quelli per i quali è sufficiente una **comunicazione preventiva**.

Al Governo era stata anche richiesta l'introduzione di una **disciplina generale delle attività non assoggettate ad autorizzazione preventiva espressa**, nonché la definizione delle modalità di presentazione e dei contenuti *standard* degli atti prodotti dagli interessati e delle modalità di svolgimento della successiva procedura.

Grazie a quanto approvato dal Consiglio dei Ministri, ogni pubblica Amministrazione avrà l'**onere di pubblicare**, sul proprio sito, il **modulo unico da utilizzare per la Scia**.

Il cittadino interessato dovrà presentare, **direttamente o in via telematica**, unicamente il **modello standard**, senza nessun altro tipo di documentazione.

Infatti, la richiesta al cittadino di **documenti ulteriori** rispetto a quelli previsti è considerata **inadempienza sanzionabile sotto il profilo disciplinare**.

Pertanto, nell'ipotesi di presentazione di **altre SCIA**, comunicazioni, attestazioni o asseverazioni, sarà lo stesso sportello unico a **trasmettere la SCIA presentata dal cittadino agli altri enti interessati**, in modo che questi possano avviare i propri controlli e pronunciarsi sull'istanza.

Nel caso la SCIA sia vincolata ad atti di assenso o pareri, ovvero siano necessarie verifiche preventive, sarà l'Amministrazione che riceve l'istanza ad acquisirli, convocando una **conferenza di servizi**.

Al cittadino che presenterà la SCIA sarà rilasciata una **ricevuta**, che varrà come **comunicazione di avvio del procedimento**, con l'indicazione dei termini entro i quali l'Amministrazione è tenuta a rispondere o entro i quali il silenzio dell'Amministrazione equivale ad un via libera.

Viene, infine, inserita una disposizione transitoria che consente a Regioni ed enti locali di **adeguarsi al nuovo regime entro il 1° gennaio 2017**.

Per tutti i dettagli si attende la pubblicazione del provvedimento in Gazzetta Ufficiale.