

Edizione di mercoledì 21 marzo 2018

IVA

Liquidazioni periodiche e rettifiche del credito: sanzioni eccessive

di **Fabio Garrini**

ADEMPIMENTI

Autorizzazione AEO: attivo dal 5 marzo il nuovo format della domanda

di **Angelo Ginex**

DICHIARAZIONI

Le novità del modello Redditi PF 2018 - I° parte

di **Luca Mambrin**

CONTENZIOSO

L'errore non imputabile che giustifica la rimessione in termini

di **Luigi Ferrajoli**

ACCERTAMENTO

L'accertamento analitico è valido per tutti i contribuenti

di **EVOLUTION**

IVA

Liquidazioni periodiche e rettifiche del credito: sanzioni eccessive

di **Fabio Garrini**

Sulle pagine del presente quotidiano telematico è stato dato ampio spazio alle modalità di compilazione della comunicazione dei risultati dalle **liquidazioni periodiche Iva**, ai suoi rapporti con la **dichiarazione annuale**, alle modalità di **correzione** e alle **sanzioni applicabili**.

Alla prova dei fatti, gli operatori avranno spesso notato come le **sanzioni appaiono poco giustificate** quando la correzione riguarda il **credito oggetto di riporto in compensazione verticale**.

Correzioni e sanzioni

L'[articolo 11, comma 2-ter, D.Lgs. 471/1997](#) punisce l'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva con la sanzione amministrativa **da euro 500 a euro 2.000**; la sanzione è ridotta alla **metà** (ossia da 250 a 1.000 euro) se la trasmissione è effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza stabilita, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione "corretta" dei dati.

Con riferimento alla **correzione spontanea** da parte del contribuente, la [risoluzione AdE 104/E/2017](#) ha precisato che, poiché le richiamate sanzioni hanno natura "amministrativo-tributaria", ai sensi dell'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#), risulta applicabile l'istituto del **ravvedimento operoso**.

Come evidenziato dalla citata [risoluzione AdE 104/E/2017](#), la correzione può essere esercitata tanto tramite l'invio di una comunicazione correttiva, ovvero in sede di compilazione della dichiarazione annuale Iva; **in entrambi i casi, comunque, occorre versare la sanzione** (eventualmente ravveduta) legata all'errata compilazione della comunicazione.

Questo trattamento è ragionevole quando il contribuente provvede a correggere l'importo dei debiti Iva afferenti quel trimestre, visto che l'Agenzia non ha ricevuto l'importo corretto del versamento dovuto; al contrario, tale sanzione pare meno equa quando la liquidazione corretta risultava essere **a credito**, posto che il citato articolo 11 c. 2-ter **non distingue circa l'irregolarità commessa** (né lo fa l'Agenzia delle Entrate con la [risoluzione AdE 104/E/2017](#)).

Tale iniquità risulta ancora più evidente quando il credito che scaturisce dalla comunicazione finisce per aumentare a seguito di una **rettifica a favore del contribuente**.

A parere di chi scrive, **la comunicazione di un credito diverso da quello effettivo non può porre**

alcun ostacolo alla funzione di verifica dell'Agenzia: tale credito derivante dalla liquidazione periodica non può essere infatti utilizzato in altro modo se non in **compensazione verticale**, in quanto un diverso utilizzo (compensazione orizzontale o rimborso) può scaturire unicamente dalla sua indicazione nella dichiarazione annuale (ovvero, eventualmente, nel modello TR).

La situazione diventa addirittura **paradossale** quando la rettifica riguarda un **credito che viene riportato nelle liquidazioni di mesi o trimestri successivi**: in altre parole, se nel primo trimestre ho indicato un credito di 100 riportato nei trimestri successivi perché il contribuente risultava costantemente a credito, qualora in sede di compilazione della dichiarazione dovessi riscontrare che tale credito fosse 80 ovvero 120, **mi potrei trovare nella situazione di aver presentato tutte e quattro le comunicazioni errate**.

Le istruzioni alla compilazione della comunicazione periodica Iva richiede di indicare al **rigo VP8** l'ammontare dell'**Iva a credito** computata in detrazione, risultante dalle liquidazioni precedenti dello stesso anno solare (senza considerare i crediti chiesti a rimborso o in compensazione mediante presentazione del modello Iva TR). Anche tale importo confluisce nella determinazione del **rigo VP14** dedicato all'Iva a credito o da versare.

E' evidente che la **rettifica di un credito periodico**, per quanto detto, **già di per sé ragionevolmente non dovrebbe essere sanzionata** (o, perlomeno, lo dovrebbe essere in maniera più lieve rispetto ad un errore su di un importo a debito); a maggior ragione **non si capisce come l'errore commesso in una liquidazione, riverberandosi sulle liquidazioni successive tramite il credito riportato, possa moltiplicarsi rendendo errate più comunicazioni periodiche**.

Più accettabile sarebbe considerare errata solo la comunicazione nella quale si è verificato l'errore, considerando irrilevanti le correzioni delle liquidazioni successive per effetto del riporto del credito.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO REGOLAMENTO EUROPEO SULLA PRIVACY

Scopri le sedi in programmazione >

ADEMPIMENTI

Autorizzazione AEO: attivo dal 5 marzo il nuovo format della domanda

di Angelo Ginex

Il [Regolamento UE n. 952/2013](#), istituyente il nuovo **Codice Doganale dell'Unione** (CDU) in vigore dal 1° maggio 2016, ha considerevolmente ampliato la disciplina concernente l'assunzione della qualifica di **operatore economico autorizzato (AEO)**, già precedentemente contenuta nell'[articolo 5-bis Regolamento 2913/1992](#) (CDC).

Esso, in particolare, prevede l'accesso a **due tipi di autorizzazione AEO** cumulabili tra loro *ex articolo 38, par. 3 CDU*: AEO-semplificazioni doganali (**AEO-C**) e AEO-sicurezza (**AEO-S**).

A questo impianto normativo, si aggiungono anche le **linee guida TAXUD/B2/047/2011 – Rev. 6** pubblicate dalla DG *Taxud* della Commissione Europea che, pur non essendo vincolanti dal punto di vista giuridico, forniscono dei **chiarimenti** utili ai fini delle **modalità di presentazione delle domande** e della **gestione del procedimento di acquisizione dello status** di operatore economico autorizzato.

Esse, inoltre, contengono il **questionario di autovalutazione preventiva**, la **dichiarazione di sicurezza** da utilizzare con i *partner* commerciali, l'**automonitoraggio dell'autorizzazione** ed altri documenti che possono influire sull'ottenimento della qualifica di AEO e che assicurano la *compliance* doganale del soggetto.

Allo scopo di ottenere l'autorizzazione in oggetto, l'operatore economico deve presentare un'**apposita domanda**, agevolmente reperibile sul sito dell'Agenzia delle Dogane, e deve osservare i **criteri previsti dall'articolo 39 CDU**:

- **assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa fiscale e doganale;**
- **alto livello di controllo sulle operazioni e sul flusso di merci**, implicante l'utilizzo da parte del richiedente di un sistema di scritture contabili che permettano l'espletamento dei controlli doganali;
- **comprovata solvibilità finanziaria**, ossia il possesso di una situazione finanziaria stabile che consenta al soggetto di provare la sua idoneità all'adempimento dei propri impegni e all'ottemperamento dei propri obblighi;
- limitatamente all'ottenimento dell'autorizzazione **AEO-C**, il **rispetto di standard di competenza o il possesso di qualifiche professionali** connesse all'attività svolta;
- limitatamente all'ottenimento dell'autorizzazione **AEO-S**, l'**adozione di standard di sicurezza** adeguati nella propria struttura organizzativa.

Con la recentissima **comunicazione dell'Agenzia delle Dogane del 28 febbraio 2018** l'istanza di autorizzazione AEO si arricchisce, poi, di un **ulteriore campo obbligatorio** destinato all'inserimento della **dimensione del soggetto richiedente**.

Nella fattispecie, esso presenta **cinque valori** che seguono le indicazioni già fornite dal decreto del Ministero delle Attività Produttive del 18 aprile 2005, conformemente a quanto riportato nella precedente [raccomandazione della Commissione europea n. 2003/361/CE del 6 maggio 2003](#), la quale **definisce la dimensione dei soggetti** che possono accedere all'autorizzazione: micro imprese, piccole, medie e grandi imprese, ed, infine, persone fisiche.

L'inserimento della sezione in rassegna, in precedenza contenuta nel solo questionario di autovalutazione preventiva, risponde alla **finalità di migliorare la raccolta dei dati statistici sulle autorizzazioni AEO** e coincide con l'entrata in vigore dal 5 marzo 2018 del **moderno sistema informatico comunitario AEO/EOS (Economic Operator System)**, da adottarsi da parte degli Stati membri per registrare e scambiare i relativi dati e aggiornato alla disciplina del Codice Doganale dell'Unione ed ai suoi Regolamenti attuativi, delegato (RD) e di esecuzione (RE).

In definitiva, quindi, **dal 5 marzo 2018** gli operatori economici **aspiranti AEO devono utilizzare il nuovo format** per richiedere l'autorizzazione all'Agenzia delle Dogane.

Il nuovo CDU rafforza i vantaggi derivanti dall'accesso allo status di AEO, già concessi dal precedente CDC, quali l'accesso agevolato a **semplificazioni doganali** e il **trattamento prioritario ai fini dei controlli**, includendo:

- **l'autovalutazione**, consistente nella facoltà di espletare delle formalità di norma svolte dall'Agenzia delle Dogane, quali la determinazione dell'importo dei dazi e l'esecuzione di taluni controlli sotto la vigilanza dell'Agenzia fiscale ex articolo 185, par. 2, CDU;
- **l'autorizzazione ad utilizzare una garanzia globale con un importo ridotto**, ex articolo 95, par. 3, CDU;
- **lo sdoganamento centralizzato**, ai sensi dell'articolo 179, par. 2, CDU;
- **l'esonero dalla presentazione delle merci alla dogana**, ai sensi dell'articolo 182, par. 3, lett. a), CDU.

Continua, dunque, l'opera di modernizzazione dell'impianto doganale dell'Unione volta ad incentivare gli **scambi commerciali internazionali**.

Seminario di specializzazione

**LE GARANZIE, I PRIVILEGI, L'IPOTECA ED IL PEGNO:
INQUADRAMENTO NORMATIVO E RISVOLTI PRATICI**

Scopri le sedi in programmazione >

DICHIARAZIONI

Le novità del modello Redditi PF 2018 - I° parte

di Luca Mambrin

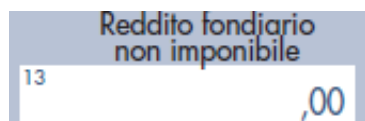
Con il [provvedimento protocollo n. 24844/2018](#), datato **30 gennaio 2018**, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello di dichiarazione "**REDDITI 2018-PF**", unitamente alle relative istruzioni, che le persone fisiche devono presentare nell'anno 2018, per il periodo d'imposta 2017, ai fini delle imposte sui redditi; tale modello dovrà essere presentato, sulla base delle disposizioni del D.P.R. 322/1998:

- dal **2 maggio 2018 al 2 luglio 2018** se la presentazione viene effettuata in forma cartacea per il tramite di un ufficio postale;
- entro il **31 ottobre 2018** se la presentazione viene effettuata per via telematica, direttamente dal contribuente ovvero se viene trasmessa da un intermediario abilitato alla trasmissione dei dati.

Con riferimento ai soggetti non titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo ecco in sintesi **le principali novità**:

QUADRO RA – REDDITI DEI TERRENI

L'[articolo 1, comma 44, L. 232/2016](#) ha previsto che, per il **triennio 2017-2019**, il reddito agrario e dominicale dei **coltivatori diretti e IAP** di cui all'[articolo 1 D.Lgs. 99/2004](#), iscritti alla previdenza agricola, **non concorrano alla formazione della base imponibile ai fini Irpef**.



Nella **colonna 13** dei **righi da RA11 a RA22**, che è stata ridenominata "**Reddito fondiario non imponibile**", deve essere indicato il reddito dominicale non imponibile del terreno non affittato per il quale è dovuta l'Imu ed il reddito agrario e dominicale dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali di cui all'[articolo 1 D.Lgs. 99/2004](#).

QUADRO RB – REDDITI DEI FABBRICATI

Locazioni brevi

A partire dal **1° giugno 2017** è stata introdotta un'**apposita disciplina fiscale** per le **locazioni di immobili ad uso abitativo**, situati in Italia, la cui **durata non supera i 30 giorni**, stipulati da

persone **fisiche al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa**.

La nuova disciplina si applica ai soli contratti stipulati a partire dal **1° giugno 2017**:

- sia nel caso in cui i **contratti siano stipulati direttamente tra locatore** (proprietario o titolare di altro diritto reale, sublocatore o comodatario) e **conduttore**;
- sia nel caso in cui in tali contratti intervengano **soggetti che esercitano attività d'intermediazione immobiliare**, anche attraverso la gestione di portali *on-line*, che mettono in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

Il reddito derivante da tali locazioni brevi costituisce:

- **reddito fondiario per il proprietario dell'immobile** o per il titolare di altro diritto (da dichiarare nel **quadro RB**);
- **reddito diverso per il sublocatore o il comodatario** (da dichiarare nel **quadro RL**).

La nuova disciplina, inoltre, prevede che se i contratti di locazione breve sono stati conclusi con l'intervento di soggetti che **esercitano attività di intermediazione immobiliare**, anche attraverso la gestione di portali *on-line*, i **canoni di locazione sono assoggettati ad una ritenuta del 21%** se tali soggetti intervengono anche nel pagamento o incassano i canoni o i corrispettivi derivanti dai contratti di locazione breve.

La **ritenuta è a titolo d'imposta** se in dichiarazione dei redditi o all'atto della registrazione del contratto si **opta per l'applicazione della cedolare secca**, altrimenti è **a titolo d'acconto**.

E' stato inoltre introdotto un **nuovo quadro ("LC")** riservato alla **liquidazione**:

- dell'**imposta sostitutiva** dovuta sul reddito imponibile derivante dai **contratti di locazione** per i quali si è optato per **l'applicazione del regime della cedolare secca** (compresa quella che deriva da **locazione breve**);
- dell'**imposta sostitutiva** applicata sui **redditi diversi** derivanti da **locazioni brevi** indicati nel **quadro RL** per i quali si è optato per **l'applicazione del regime della cedolare secca** (se il **contribuente è un sublocatore o comodatario**).

QUADRO LC CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI		Totale imposta cedolare secca		Imposta su redditi diversi (21%)		Totale imposta complessiva		Ritenute CU locazioni brevi		Differenza		Eccedenza dichiarazione precedente	
		1		2		3		4		5		6	
		,00		,00		,00		,00		,00		,00	
Determinazione della cedolare secca		Cedolare secca risultante da 730/2018 o REDDITI 2018											
		Eccedenza compensata Mod. F24		Acconti versati		Acconti sospesi		ritenuta dal sostituto		rimborsata da 730/2018 o da REDDITI 2018		credito compensato F24	
		7		8		9		10		11		12	
LC1		,00		,00		,00		,00		,00		,00	
		Imposta a debito		Imposta a credito									
		13		14									
		,00		,00									
Acconto cedolare secca 2018		LC2											
		Primo acconto		1		Secondo o unico acconto		2					
				,00				,00					

Gli intermediari che effettuano la ritenuta, sono tenuti a **certificare** le ritenute operate ai locatori mediante il rilascio della **Certificazione Unica**.

QUABRO RB – SEZIONE II

Sezione II Dati relativi ai contratti di locazione	Estremi di registrazione del contratto								
	N. di rigo	Mod. N.	Data	Serie	Numero e sottnumero	Codice ufficio	Codice identificativo contratto	Contratti non superiori a 30 gg	Anno dich. ICI/IMU
RB21	1	2	3	4	5	6	7	8	9
RB22					/				
RB23					/				

Da quest'anno la **sezione II del quadro RB** va compilata esclusivamente per poter usufruire della **riduzione del 30%** del reddito prevista per gli **immobili situati nella regione Abruzzo**, concessi in locazione a soggetti residenti nei comuni colpiti dal sisma del 6 aprile 2009, le cui abitazioni sono state distrutte o dichiarate inagibili.

QUADRO RC – REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Lavoratori impatriati

È stato modificato il regime speciale dei **lavoratori “impatriati”** di cui all'[articolo 16 D.Lgs 147/2015](#). In particolare è stata prevista:

- l'**estensione** dell'agevolazione ai **lavoratori autonomi**;
- la **modifica** della misura dell'agevolazione, dal 70% al **50%**, sia per i redditi di lavoro dipendente che per i redditi di lavoro autonomo.

Premi di risultato e welfare aziendale

La Legge di Bilancio 2017 ha previsto la **proroga** dell'agevolazione in esame **aumentando** i limiti relativi ai premi di risultato da assoggettare ad imposta sostitutiva portandoli a:

- **euro 3.000** nella generalità dei casi (nel 2016 il limite era di euro 2.000);
- **euro 4.000** se l'azienda coinvolge pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro e se i contratti collettivi aziendali o territoriali sono stati stipulati fino al 24 aprile 2017 (nel 2016 il limite era di euro 2.500).

La norma agevolativa trova applicazione per i lavoratori dipendenti del settore privato che nel periodo compreso tra il **1 gennaio 2016 e il 31 dicembre 2016** abbiano percepito redditi di lavoro dipendente non superiore ad **euro 80.000** (lo scorso anno per beneficiare

dell'agevolazione il limite reddituale era fissato ad euro 50.000).

Pensioni in favore di superstiti

L'[articolo 1, comma 249, L. 232/2016](#) ha previsto che **le pensioni** a favore dei **superstiti** di assicurato e pensionato, limitatamente a quelle percepite **dagli orfani**, concorrono alla formazione del reddito complessivo imponibile a fini Irpef per **l'importo eccedente euro 1.000**.

Relativamente ai trattamenti pensionistici corrisposti agli **orfani** iscritti nei registri anagrafici del comune di **Campione d'Italia**, **l'esenzione spetta sull'importo di euro 1.000** maggiorato di euro 6.700 già esenti ex [articolo 188 bis, comma 3-bis, Tuir](#) (introdotto dalla Legge di Stabilità 2015).

Detrazione redditi da pensione

A decorrere dal **1 gennaio 2017** viene **uniformata** la disciplina delle detrazioni applicabili a tutti i pensionati, senza più **distinzione** tra pensionati di età inferiore a 75 anni e pensionati di età superiore; in particolare **viene estesa ai pensionati con meno di 75 anni di età** la disciplina più favorevole già prevista per i pensionati con almeno 75 anni.

Contributo di solidarietà

È stata **eliminata** nel **modello redditi PF 2018** la **sezione VI** del quadro RC relativa ai dati del **contributo di solidarietà**.

È stato infatti **soppresso**, a decorrere dall'anno 2017, l'onere per i contribuenti con redditi superiori ad euro 300.000 del contributo di solidarietà del 3% da applicarsi sulla parte del reddito che eccedeva tale importo.

Borse di studio

Sono **esenti** le borse di studio nazionali per il merito e per la mobilità erogate dalla Fondazione Articolo 34.

Seminario di specializzazione
**LA DICHIARAZIONE DELLE PERSONE FISICHE E
IL MODELLO 730**
Scopri le sedi in programmazione >

CONTENZIOSO

L'errore non imputabile che giustifica la rimessione in termini

di **Luigi Ferrajoli**

La parte che non abbia proposto immediato ricorso per cassazione, facendo affidamento sull'interpretazione dell'[articolo 360, comma 3, c.p.c.](#), che riteneva non immediatamente ed autonomamente impugnabile la sentenza pronunciata ai sensi dell'[articolo 353 c.p.c.](#), non ha diritto alla **rimessione in termini** nella pendenza del giudizio di merito riassunto dinanzi al primo giudice, al fine di impugnare autonomamente detta sentenza d'appello, a seguito del **mutamento della giurisprudenza di legittimità**, potendo la statuizione sulla questione di giurisdizione della pronuncia d'appello essere impugnata in cassazione nell'ipotesi in cui la decisione, eventualmente sfavorevole nel merito, del giudice di primo grado abbia trovato conferma in appello.

È quanto statuito dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la [sentenza n. 21194 del 13.09.2017](#) nella quale è stato deciso un ricorso con il quale il contribuente aveva richiesto la **rimessione in termini** ex [articolo 153, comma 2, c.p.c.](#) al fine di proporre **impugnazione** avverso la sentenza notificata il 19 ottobre 2015, il cui termine per il ricorso era spirato in data il 18 dicembre 2015, per **causa a sé non imputabile**, in quanto la condotta processuale e la mancata impugnazione sarebbero dipese unicamente dall'**affidamento creato dalla giurisprudenza** allora prevalente e quindi la decadenza sarebbe dipesa da un **imprevedibile mutamento di giurisprudenza** che, se fosse stato applicato al caso di specie, *“avrebbe comportato un **effetto preclusivo** del diritto di azione e di difesa della società”*.

La Cassazione **ha rigettato la richiesta di rimessione in termini** non ritenendo sussistenti, nel caso di specie, i relativi presupposti.

Com'è noto, l'[articolo 153, comma 2, c.p.c.](#) prevede che *“La parte che dimostra di essere incorsa in decadenze **per causa ad essa non imputabile** può chiedere al giudice di essere rimessa in termini. Il giudice provvede a norma dell'articolo 294, secondo e terzo comma”*.

Il legislatore ha quindi previsto che la **parte rimasta inattiva** possa essere rimessa in termini solo se il ritardo è stato conseguenza di una causa non imputabile alla parte stessa.

Poiché la norma non chiarisce cosa si debba intendere per causa non imputabile, è stata la giurisprudenza a delineare concretamente le **ipotesi di applicabilità dell'[articolo 153, comma 2](#)**, occupandosi, di volta in volta, delle diverse fattispecie.

Secondo le più recenti pronunce, l'**errore del difensore** non può essere invocato quale causa giustificatrice della richiesta di rimessione in termini; e neppure è stato ritenuto applicabile

l'[articolo 153](#) in caso di **malattia** o **decesso** del **difensore** che abbia impedito allo stesso di compiere l'attività per la quale gli era stato conferito il mandato.

Nel caso in esame, la Corte di Cassazione ha ritenuto che il **mutamento di orientamento giurisprudenziale**, successivo allo scadere del termine previsto per il compimento dell'attività, **può essere qualificato come causa non imputabile alla parte a patto che sussistano determinati requisiti**.

Nella sentenza in commento si legge che *“Il fenomeno di overruling rilevante alla stregua della giurisprudenza di questa Corte, alla quale si intende qui dare continuità, è quello che si verifica quando il **mutamento della precedente interpretazione della norma processuale** da parte della cassazione porti a ritenere esistente, in danno di una parte del giudizio, una decadenza od una preclusione prima escluse, di modo che l'atto compiuto dalla parte od il comportamento da questa tenuto secondo l'orientamento precedente risultino irrituali per effetto ed in conseguenza diretta del mutamento dei canoni interpretativi. Se questo mutamento è poi **connotato dall'imprevedibilità** (per essere intervenuto in modo inopinato e repentino sul consolidato orientamento pregresso) **si deve escludere** – per le ragioni esposte, soprattutto, nel precedente a Sezioni Unite 11 luglio 2011, n. 15144, cui si fa rinvio – **l'operatività della preclusione o della decadenza che derivino dall'overruling nei confronti della parte che abbia confidato incolpevolmente nella consolidata precedente interpretazione della regola**”*.

Nel caso di specie, tuttavia, la Corte ha rilevato che la mancata immediata proposizione dell'impugnazione causata dall'affidamento sul precedente orientamento giurisprudenziale non aveva, di per sè, privato la parte del **diritto di azione e di difesa in giudizio**, in quanto questo, alla stregua del precedente orientamento, si sarebbe potuto esercitare censurando l'accertamento della giurisdizione del giudice ordinario unitamente alla decisione di merito.

Pertanto, la fattispecie non poteva essere qualificata come **decadenza per causa non imputabile** alla parte, con conseguente inapplicabilità dell'istituto della rimessione in termini.



OneDay Master

**L'ESECUZIONE DELLE SENTENZE E
IL RICORSO PER CASSAZIONE**

Scopri le sedi in programmazione >

ACCERTAMENTO

L'accertamento analitico è valido per tutti i contribuenti

di **EVOLUTION**



L'accertamento analitico ha come punto di partenza il confronto tra le dichiarazioni e le liquidazioni del tributo, per verificare se esistono incongruenze. Come precisato dalla Guardia di Finanza nella recente circolare n. 1/2018, tale tipologia di accertamento deve essere utilizzata per riscontrare situazioni di fatto diverse da quelle attestate dai documenti contabili e dalla dichiarazione, nonché errori sostanziali nell'applicazione delle diverse disposizioni tributarie.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione "Accertamento", una apposita Scheda di studio.

L'**accertamento analitico** rappresenta la regola generale da seguire nell'attività di accertamento ([circolare MEF del 23 maggio 1978 n. 29/410811](#)) del reddito imponibile e del volume d'affari dei contribuenti, realizzato attraverso la **puntuale ricostruzione di ciascuna categoria reddituale** e di **ogni singola operazione rilevante ai fini dell'Iva**.

Tale metodologia si sostanzia:

- nell'esame della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione annuale Iva,
- nell'analisi dei dati desunti dall'anagrafe tributaria,
- nel controllo della contabilità ufficiale del contribuente e delle connesse risultanze di bilancio,

e può essere utilizzata sia nel caso di **soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili**, sia nei confronti dei **soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili**.

Per poter essere utilizzati ai fini della **ricostruzione analitica** della **capacità contributiva** del contribuente, gli elementi in possesso dell'ufficio devono comunque essere tali da permettere anche all'accertato di contestare eventualmente l'operato dell'Amministrazione finanziaria, adducendo elementi **nuovi** e **concreti** inizialmente mancanti.

Il **metodo analitico** può essere **sempre applicato** dall'Amministrazione finanziaria, anche se sussistono elementi per procedere in via **sintetica** (in assenza di attività d'impresa) o **induttiva** (in presenza di attività d'impresa), e in ogni caso non deve limitarsi a una mera elencazione dei singoli componenti positivi di reddito rettificati in aumento oppure accertati, essendo necessario che per ciascuna **ripresa** venga fornita **dimostrazione** della relativa fondatezza.

In tal senso, infatti, le vigenti disposizioni stabiliscono come l'atto emesso dall'Amministrazione finanziaria, sebbene **unico**, debba tuttavia **analiticamente** indicare al suo interno le rettifiche apportate a **ciascuna categoria di reddito**.

Le norme che disciplinano l'accertamento sono, ai fini delle **imposte dirette**:

- **con riferimento alle persone fisiche:** [articolo 38, comma 1, 2 e 3 del D.P.R. 600/1973](#) per soggetti **non obbligati** alla tenuta delle scritture contabili; il successivo [articolo 39, commi 1 e 3](#) per i soggetti **obbligati** alla tenuta delle scritture contabili;
- **con riferimento ai soggetti diversi dalle persone fisiche (società ed associazioni):** [articolo 40 del D.P.R. 600/1973](#), il quale rimanda anche alle disposizioni di cui all'[articolo 39 D.P.R. 600/1973](#).

Ai fini della rettifica delle dichiarazioni annuali **Iva** si applicano invece le disposizioni di cui all'[articolo 54, comma 2, del D.P.R. 633/1972](#).

Come precisato dalla Guardia di Finanza nel proprio Manuale operativo ([circolare n. 1/2018](#)), alla base dell'accertamento analitico solitamente vi sono i due seguenti elementi:

- *prove dirette dell'occultamento di ricavi, corrispettivi, altri proventi, della inesistenza materiale o della indeducibilità fiscale di costi, spese od oneri, ovvero della falsa rappresentazione di situazioni rilevanti ai fini IVA, consistenti in ogni genere di elemento di fatto, di carattere sia materiale sia documentale, che dimostri in maniera oggettiva una realtà diversa da quella risultante dalle scritture contabili, dalla documentazione fiscale, dal bilancio, ove previsto e dalla dichiarazione;*
- *constatazione dell'inosservanza o dell'errata applicazione di norme fiscali riguardanti la determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo, la determinazione della base imponibile rilevante ai fini IRAP o IVA o delle relative imposte, con riferimento a specifiche componenti reddituali e/o a specifiche operazioni.*



The banner features the Euroconference Evolution logo on the left, which includes a stylized 'ec' and the word 'EVOLUTION' above 'Euroconference'. The background is a light gray with a network of dots and lines. On the right, there is a close-up image of a laptop keyboard and a cup of coffee. The text is centered and reads: 'Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi, calde come il tuo primo caffè. Aggiornamenti, approfondimenti e operatività, in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.'

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 30 giorni >