

Edizione di venerdì 24 Maggio 2019

IVA

Corrispettivi telematici: esoneri “transitori” per il debutto del 1° luglio 2019

di **Luca Caramaschi**

PROFESSIONISTI

Antiriciclaggio: pubblicate le Linee guida del Cndcec

di **Lucia Recchioni**

IMPOSTE SUL REDDITO

Il recesso dell'associato dallo studio professionale

di **Alessandro Bonuzzi**

ACCERTAMENTO

Scritture contabili inattendibili: scatta l'accertamento induttivo

di **Marco Bargagli**

CONTENZIOSO

Condanna alla spese ed esercizio del potere di autotutela

di **Luigi Ferrajoli**

IVA

Corrispettivi telematici: esoneri “transitori” per il debutto del 1° luglio 2019

di Luca Caramaschi

L'[articolo 2, comma 1, D.Lgs. 127/2015](#) prevede che i soggetti che effettuano le **attività di commercio al minuto e assimilate** di cui all'[articolo 22 D.P.R. 633/1972](#) **memorizzano elettronicamente e trasmettono telematicamente** all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai **corrispettivi giornalieri**.

Per effetto delle modifiche apportate al citato articolo da parte dell'[articolo 17 D.L. 119/2018](#) accade che:

- **a partire dal 01.07.2019**, per i soggetti con **volume d'affari** relativo all'anno 2018 **superiore a 400.000 euro** (dato da verificare nel **quadro VE** del modello di **dichiarazione annuale Iva 2019**, il cui termine di presentazione è scaduto lo **scorso 30 aprile**) è **prevista l'entrata in vigore dell'obbligo** di inviare telematicamente i suddetti corrispettivi all'Agenzia delle entrate;
- **dal 1° gennaio 2020** l'obbligo diviene **generalizzato** per tutte le imprese a prescindere dalla misura del volume d'affari,
- viene demandata a uno **specifico decreto del Mef** l'individuazione di eventuali **specifici esoneri** dall'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, in ragione della tipologia di attività esercitata.

Con il recente [Provvedimento direttoriale n. 99297 del 18.04.2019](#) l'Agenzia delle entrate ha dettato le **procedure** tecniche per assolvere al predetto obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi.

In particolare:

- tutte le operazioni di **attivazione, messa in servizio, verifica periodica e dismissione** sono comunicate telematicamente **dal registratore telematico al sistema dell'Agenzia delle entrate**, producendo un dinamico e automatico censimento degli **apparecchi conformi** alle prescrizioni di norma e della loro operatività;
- le **informazioni acquisite telematicamente dall'Agenzia delle entrate sono messe a disposizione del contribuente**, titolare dell'apparecchio o di un intermediario di cui all'[articolo 3, comma 3, D.P.R. 322/1998](#) appositamente delegato dal contribuente stesso, mediante apposita area dedicata e riservata presente sul **sito web dell'Agenzia** e costituiscono il **libretto di dotazione informatico del registratore**;

- il **conferimento** e la **revoca della delega** sono effettuati con le modalità di cui al **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 05.11.2018**.
- in alternativa ai **registratori telematici**, ed è questa una importante novità introdotta dal citato provvedimento, viene previsto che la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri possa essere effettuata anche utilizzando una **procedura web** messa gratuitamente a disposizione dei contribuenti in area riservata del sito web dell'Agenzia delle entrate e **utilizzabile anche su dispositivi mobili**.

È invece con il recentissimo [D.M. 10.5.2019](#), pubblicato nella **G.U. n. 115/2019** lo scorso **18 maggio 2019**, che vengono finalmente individuate le **fattispecie di esonero** dall'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati dei **corrispettivi giornalieri**.

Va in primo luogo evidenziato che, come confermato dal citato decreto, in questa fase di prima applicazione **gli esoneri** ivi previsti sono da considerarsi **transitori e non definitivi**.

Nello specifico l'[articolo 1 D.M. 10.5.2019](#) stabilisce che l'**obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri**, non si applica:

- a) alle **operazioni non soggette all'obbligo di certificazione** dei corrispettivi, già previste dall'[articolo 2 D.P.R. 696/1996](#) (e che si riportano in calce al presente contributo);
- b) alle **prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito**, con qualunque mezzo esercitato, per le quali i **biglietti di trasporto, compresi quelli emessi da biglietterie automatiche, assolvono la funzione di certificazione fiscale**;
- c) **fino al 31 dicembre 2019**, alle **operazioni effettuate in via marginale** rispetto a quelle **esonerate** (di cui ai punti precedenti) o rispetto a quelle **soggette agli obblighi di fatturazione elettronica**. Sono considerate **effettuate in via marginale** le operazioni i cui ricavi o compensi **non sono superiori all' 1% del volume d'affari** complessivo dell'attività esaminata dell'anno 2018;
- d) alle **operazioni effettuate a bordo di mezzi trasporto** (ad es. navi, aerei, treni) nel corso di un trasporto internazionale.

Il successivo **articolo 2**, inoltre, prevede che restino invariate le disposizioni relative alle **cessioni di carburanti** e cessioni di beni o servizi effettuata **tramite distributori automatici** (c.d. "**distributori altamente automatizzati**" e "**vending machine**").

Per quanto riguarda le cessioni di beni e **prestazioni di servizi c.d. "non oil"** effettuate da quest'ultimi (che rientrerebbero invece nell'obbligo), in analogia con quanto previsto genericamente per le "**operazioni marginali**" di cui alla **lett. c), fino al 31 dicembre 2019** gli **esercenti impianti di distribuzione di carburante** sono esonerati dagli obblighi di trasmissione

anche per tali operazioni, **qualora i compensi/ricavi non superino l'1% del volume di affari complessivo** dell'anno 2018.

Il **citato D.M.** specifica comunque che le **operazioni rientranti nell'ambito della deroga** (diverse da quelle indicate nelle precedenti lettere a e b) continueranno ad essere annotate nel **registro dei corrispettivi** e, quando previsto, sarà necessario il rilascio della **ricevuta o dello scontrino fiscale** tradizionale al cliente.

Va evidenziato, infine, che l'**articolo 3 D.M. 10.05.2019**, a conferma della **transitorietà delle descritte ipotesi di esonero**, rimanda a specifici nuovi decreti del Mef l'individuazione delle **date a partire dalle quali verranno meno gli esoneri** dall'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri previsti dall'attuale disciplina.

L'elenco delle operazioni non soggette all'obbligo di certificazione di cui all'articolo 2 D.P.R. 696/1996

Non sono soggette all'obbligo di certificazione le seguenti operazioni:

- a) le **cessioni di tabacchi** e di altri beni commercializzati esclusivamente dall'Amministrazione autonoma dei **monopoli** di Stato;
- b) le **cessioni di beni iscritti nei pubblici registri, di carburanti e lubrificanti per autotrazione**;
- c) le **cessioni di prodotti agricoli** effettuate dai **produttori agricoli** cui si applica il regime speciale previsto dall'**articolo 34, comma 1, D.P.R. 633/1972**, e successive modificazioni;
- d) le **cessioni di beni risultanti dal documento** di cui all'**articolo 21, comma 4, D.P.R. 633/1972**, se integrato nell'ammontare dei corrispettivi;
- e) le **cessioni di giornali quotidiani, di periodici, di supporti integrativi, di libri**, con esclusione di quelli d'antiquariato;
- f) le **prestazioni di servizi** rese da **notai** per le quali sono previsti onorari, diritti o altri compensi in misura fissa ai sensi del **M. 30.12.1980**, nonché i protesti di cambiali e di assegni bancari;
- g) le **cessioni e le prestazioni effettuate mediante apparecchi automatici, funzionanti a gettone o a moneta**; le prestazioni rese mediante **apparecchi da trattenimento o divertimento installati in luoghi pubblici** o locali aperti al pubblico, ovvero in circoli o associazioni di qualunque specie;
- h) le **operazioni relative ai concorsi pronostici e alle scommesse** soggetti all'imposta unica di cui al **Lgs. 504/1998**, e quelle relative ai **concorsi pronostici riservati allo Stato**, compresa la raccolta delle rispettive giocate;

- i) le **somministrazioni di alimenti e bevande rese in mense aziendali, interaziendali, scolastiche ed universitarie nonché in mense popolari** gestite direttamente da enti pubblici e da enti di assistenza e di beneficenza;
- l) le **prestazioni di traghetto** rese con barche a remi, le prestazioni rese dai gondolieri della laguna di Venezia, le **prestazioni di trasporto rese con mezzi a trazione animale**, le **prestazioni di trasporto rese a mezzo servizio di taxi**, le prestazioni rese con imbarcazioni a motore da soggetti che esplicano attività di traghetto fluviale di persone e veicoli tra due rive nell'ambito dello stesso comune o tra comuni limitrofi;
- m) le **prestazioni di custodia e amministrazione di titoli** ed altri servizi resi da aziende o istituti di credito da società finanziarie o fiduciarie e dalle società di intermediazione mobiliare;
- n) le **cessioni e le prestazioni esenti di cui all'articolo 22, comma 1, punto 6, D.P.R. 633/1972**;
- o) le prestazioni inerenti e connesse al **trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli** e bagagli al seguito di cui al primo comma dell'**articolo 12 L. 413/1991**, effettuate dal soggetto esercente l'attività di trasporto;
- p) le prestazioni di **autonoleggio da rimessa con conducente**, rese da soggetti che, senza finalità di lucro, svolgono la loro attività **esclusivamente nei confronti di portatori di handicap**;
- q) le **prestazioni didattiche, finalizzate al conseguimento della patente, rese dalle autoscuole**;
- r) le **prestazioni effettuate, in caserme, ospedali od altri luoghi stabiliti, da barbieri, parrucchieri, estetisti, sarti e calzalai in base a convenzioni stipulate con pubbliche amministrazioni**;
- s) le prestazioni rese da **fumisti**, nonché quelle rese, in forma itinerante, da **ciabattini, ombrellai, arrotini**;
- t) le prestazioni rese da **rammendatrici e ricamatrici** senza collaboratori o dipendenti;
- u) le prestazioni di **riparazione di calzature** effettuate da soggetti che non si avvalgono di collaboratori e dipendenti;
- v) le prestazioni rese da **impagliatori e riparatori di sedie** senza dipendenti e collaboratori;
- z) le prestazioni di **cardatura della lana** e di **rifacimento di materassi** e affini rese nell'abitazione dei clienti da parte di materassai privi di dipendenti e collaboratori;
- aa) le prestazioni di **riparazione di biciclette** rese da soggetti che non si avvalgono di collaboratori e dipendenti;

- bb) le **cessioni da parte di venditori ambulanti di palloncini, piccola oggettistica per bambini, gelati, dolci, caldarroste, olive, sementi e affini** non muniti di attrezzature motorizzate, e comunque da parte di soggetti che esercitano, senza attrezzature, il commercio di beni di modico valore, con esclusione di quelli operanti nei mercati rionali;
- cc) le **somministrazioni di alimenti e bevande effettuate in forma itinerante negli stadi, stazioni ferroviarie e simili**, nei cinema, teatri ed altri luoghi pubblici e in occasione di manifestazioni in genere;
- dd) le **cessioni di cartoline e souvenirs da parte di venditori ambulanti**, privi di strutture motorizzate;
- ee) le **somministrazioni di alimenti e bevande, accessorie al servizio di pernottamento nelle carrozze letto**, rese dal personale addetto alle carrozze medesime;
- ff) le **prestazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo** concernenti la prenotazione di servizi in nome e per conto del cliente;
- gg) le **prestazioni di parcheggio di veicoli in aree coperte o scoperte**, quando la determinazione o il pagamento del corrispettivo viene effettuata mediante apparecchiature funzionanti a monete, gettoni, tessere, biglietti o mediante schede magnetiche elettriche o strumenti similari, indipendentemente dall'eventuale presenza di personale addetto;
- hh) le **cessioni e le prestazioni poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono della disciplina di cui alla L. 398/1991**, nonché dalle **associazioni senza fini di lucro e dalle associazioni pro-loco**, contemplate dall'articolo 9-bis L. 66/1992;
- ii) le prestazioni aventi per oggetto l'**accesso nelle stazioni ferroviarie**;
- ll) le prestazioni aventi per oggetto **servizi di deposito bagagli**;
- mm) le prestazioni aventi per oggetto l'**utilizzo di servizi igienico-sanitari pubblici**;
- nn) le **prestazioni di alloggio rese nei dormitori pubblici**;
- oo) le **cessioni di beni poste in essere da soggetti che effettuano vendite per corrispondenza**, limitatamente a dette cessioni;
- pp) le **cessioni di prodotti agricoli effettuate dalle persone fisiche di cui all'articolo 2 L. 59/1963**, se rientranti nel **regime di esonero dagli adempimenti di cui all'articolo 34, comma 4, D.P.R. 633/1972**;
- qq) le **cessioni e le prestazioni poste in essere da regioni, province, comuni e loro consorzi**, dalle comunità montane, dalle istituzioni di assistenza e beneficenza, dagli enti di previdenza,

dalle unità sanitarie locali, dalle istituzioni pubbliche di cui all'**articolo 41 L. 833/1978**, nonché dagli enti obbligati alla tenuta della contabilità pubblica, ad esclusione di quelle poste in essere dalle farmacie gestite dai comuni;

ss) le prestazioni relative al **servizio telegrafico nazionale ed internazionale rese dall'Ente poste**;

tt) le **attrazioni e gli intrattenimenti** indicati nella sezione I limitatamente alle piccole e medie attrazioni e alla sezione III dell'elenco delle attività di cui all'**articolo 4 L. 337/1968**, escluse le attrazioni installate nei parchi permanenti da divertimento di cui all'**articolo 8 D.P.R. 394/1994**, qualora realizzino un **volume di affari annuo superiore a cinquanta milioni di lire**;

tt-bis) le prestazioni di servizi effettuate dalle imprese di cui all'**articolo 23, comma 2, D.Lgs. 261/1999**, attraverso la **rete degli uffici postali e filatelici**, dei punti di accesso e degli altri centri di lavorazione postale cui ha accesso il pubblico nonché quelle rese al domicilio del cliente tramite gli addetti al recapito.

Non sono altresì soggette all'obbligo di documentazione disposto dall'**articolo 12, comma 1, L. 413/1991**, in relazione agli adempimenti prescritti, le categorie di contribuenti e le operazioni che a norma dell'**articolo 22, comma 2, D.P.R. 633/1972**, sono esonerate dall'obbligo di emissione della fattura in virtù dei seguenti decreti del Ministro delle finanze:

- a) **D.M. 04.03.1976: Associazione italiana della Croce rossa**;
- b) **D.M. 13.04.1978: settore delle telecomunicazioni**;
- c) **D.M. 20.07.1979: enti concessionari di autostrade**;
- d) **D.M. 02.12.1980: esattori comunali e consorziali**;
- e) **D.M. 16.12.1980: somministrazione di acqua, gas, energia elettrica** e manutenzione degli impianti di fognatura, i cui corrispettivi sono riscossi a mezzo ruoli esattoriali;
- f) **D.M. 16.12.1980: somministrazione di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento**;
- g) **D.M. 22.12.1980: società che esercitano il servizio di traghettamento di automezzi commerciali e privati tra porti nazionali**;
- h) **D.M. 26.07.1985: enti e società di credito e finanziamento**;
- i) **D.M. 19.09.1990: utilizzo di infrastrutture nei porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari di confine**.

Seminario di specializzazione

I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

PROFESSIONISTI

Antiriciclaggio: pubblicate le Linee guida del Cndcec

di **Lucia Recchioni**

Nella giornata di ieri, **23 maggio**, sono state pubblicate sul **sito internet del Cndcec** le nuove **Linee guida antiriciclaggio**, aggiornate a seguito delle **novità introdotte con il D.Lgs. 90/2017** e con le **conseguenti regole tecniche**.

Giova preliminarmente ricordare che, **mentre le regole tecniche sono vincolanti per i professionisti**, le **Linee guida** sono un **mero ausilio per gli stessi**, proponendosi quale valido strumento per fornire **risposte a questioni non ancora oggetto di chiarimenti ufficiali** da parte delle Autorità.

Una delle questioni oggetto di **analisi**, ad esempio, è stata la **decorrenza dei nuovi obblighi di autovalutazione del rischio**.

Come noto le **regole tecniche** si sono soffermate sul nuovo **obbligo**, in capo ai professionisti, di **valutazione del rischio di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo connesso alla propria attività professionale** (c.d. "**autovalutazione del rischio**"): tale valutazione assume estrema rilevanza, posto che, all'esito della stessa, possono essere individuate le **misure per la gestione e la mitigazione del rischio**.

Le suddette **regole tecniche**, ad oggi, **non sono però ancora vincolanti per i professionisti**, potendo i soggetti obbligati beneficiare di un **periodo di sei mesi** dalla data di pubblicazione delle stesse entro il quale il Cndcec promuoverà specifica **attività di formazione**.

Sul punto, tuttavia, le **Linee guida** intervengono precisando che, "**la prima autovalutazione del rischio dovrà essere predisposta successivamente alla pubblicazione della analisi nazionale del rischio attualmente in corso di predisposizione da parte del Comitato di Sicurezza Finanziaria**". I nuovi **obblighi di autovalutazione non scatteranno, quindi, alla data in cui le regole tecniche acquisteranno vincolatività**, essendo necessario attendere la **pubblicazione della suddetta analisi nazionale del rischio**.

A tal proposito vengono inoltre richiamate le previsioni di cui al [Provvedimento della Banca d'Italia del 26.03.2019](#), in forza delle quali l'obbligo di autovalutazione è previsto a partire dal **1° gennaio 2020**; i dati risultanti dall'esercizio di autovalutazione, con riferimento all'anno 2019, dovranno essere pertanto **trasmessi entro il 30 aprile 2020**.

Si ritiene di conseguenza possibile un'**estensione delle previsioni appena esposte agli altri soggetti obbligati**, tra i quali figurano, ovviamente, anche i **professionisti**.

Inoltre, si ritiene che, se l'analisi nazionale del rischio non dovesse essere pubblicata entro quest'anno, ***“l'autovalutazione dovrà essere effettuata nei 120 giorni successivi all'emanazione dell'analisi nazionale”***.

Si precisa, comunque, che, al contrario di quanto sopra esposto con riferimento agli intermediari finanziari, **per i professionisti non opera alcun obbligo di trasmissione dei dati** risultanti dal processo di autovalutazione. I documenti, infatti, devono essere **conservati dai professionisti** e devono essere **tenuti a disposizione degli organismi di autoregolamentazione** e delle **Autorità** individuate dall'[articolo 21, comma 2, lett. a\), D.Lgs. 231/2007](#) (ovvero il Mef, la Uif, la Direzione investigativa antimafia e la Guardia di finanza).

Il mancato rispetto degli **obblighi di autovalutazione** non comporta l'applicazione di **specifiche sanzioni**; tuttavia, come sottolineato anche nelle **Linee guida**, la **mancata redazione del documento di autovalutazione** può incidere sulla misura della sanzione prevista dall'[articolo 67, comma 1, lett. g\), D.Lgs. 231/2007](#).

Giova infatti ricordare che, in ossequio al quest'ultima disposizione ***“Nell'applicazione delle sanzioni amministrative pecuniarie e delle sanzioni accessorie, previste nel presente Titolo, il Ministero dell'economia e delle finanze e le autorità di vigilanza di settore, per i profili di rispettiva competenza, considerano ogni circostanza rilevante e, in particolare, tenuto conto del fatto che il destinatario della sanzione sia una persona fisica o giuridica: ... g) l'adozione di adeguate procedure di valutazione e mitigazione del rischio di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo, commisurate alla natura dell'attività svolta e alle dimensioni dei soggetti obbligati”***.

Le **Linee guida**, tuttavia, **non si soffermano soltanto sul nuovo obbligo di autovalutazione del rischio**, fornendo importanti precisazioni anche con riferimento agli **altri adempimenti** previsti nell'ambito della disciplina antiriciclaggio.

A tal proposito, merita di essere richiamata l'attenzione sui chiarimenti forniti con riferimento agli **obblighi di conservazione**.

Come noto, l'[articolo 31, comma 2, D.Lgs. 231/2007](#) impone ai soggetti obbligati di **conservare “copia dei documenti acquisiti in occasione dell'adeguata verifica della clientela e l'originale ovvero copia avente efficacia probatoria ai sensi della normativa vigente, delle scritture e registrazioni inerenti le operazioni”**.

Dubbi potrebbero sorgere, quindi, soprattutto con riferimento all'individuazione delle **“scritture”** e delle **“registrazioni”** delle quali si rende necessario **conservare gli originali**.

Sul punto le **Linee guida** precisano che **il suddetto obbligo “opera esclusivamente nelle ipotesi marginali in cui si verifichi una vera e propria “interposizione” del soggetto obbligato e quindi quest'ultimo agisca quale mero mandatario del cliente, con o senza rappresentanza”**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

ANTIRICICLAGGIO: APPROFONDIMENTO OPERATIVO SULLE NUOVE REGOLE TECNICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

Il recesso dell'associato dallo studio professionale

di **Alessandro Bonuzzi**

Uno degli eventi che può comportare non poche **difficoltà applicative**, vuoi perché non è di carattere ricorrente, vuoi perché presuppone una conoscenza delle previsioni normative non solo tributarie a 360 gradi, è il **recesso dell'associato dallo studio professionale**.

Preliminarmente, occorre tener presente che nelle **società di persone**, e quindi anche negli **studi professionali** (essendo questi assimilati a società semplici), il **diritto all'utile matura in capo ai soci esistenti al 31 dicembre**.

Pertanto, l'associato che recede **non avrà diritto all'utile** maturato nell'anno, né quindi al **reddito** prodotto dallo studio associato nel periodo d'imposta in cui ha effetto la fuoriuscita dalla compagine associativa; egli, semmai, avrà diritto a ricevere una **somma** a titolo di **liquidazione della quota**, dovendo però restituire allo studio eventuali prelievi effettuati fino alla data di efficacia del recesso.

Al riguardo, ai fini delle **imposte sul reddito**, le **disposizioni** cui si deve far riferimento sono le seguenti:

- [articolo 17, comma 1, lett. l\), Tuir](#), secondo cui trova applicazione la **tassazione separata** sui “*redditi compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle società indicate nell'articolo 5 nei casi di **recesso** ... se il periodo di tempo intercorso tra la **costituzione** della società e la **comunicazione** del recesso ... è superiore a cinque anni*”;
- [articolo 20-bis Tuir](#), a mente del quale “*Ai fini della **determinazione dei redditi di partecipazione** compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi, di cui all'articolo 17, comma 1, lettera l), si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 47, comma 7, indipendentemente dall'applicabilità della tassazione separata*”;
- [articolo 47, comma 7, Tuir](#), secondo cui “*Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso ... costituiscono utile per la **parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate***”.

Dal **combinato disposto** da tali norme deriva che:

- l'eventuale reddito imponibile che può emergere in capo all'associato recedente (cd. “**somma da recesso**”) è dato dalla **differenza** tra la **somma percepita** a titolo di liquidazione della quota e il **prezzo pagato** per l'acquisto della stessa o comunque quanto inizialmente **conferito** dal professionista uscente. Qualora egli abbia conferito

la propria **clientela**, costituisce **base fiscale di calcolo**, risultando detassato, un importo corrispondente a quello percepito e tassato all'epoca dell'ingresso nello studio ([risoluzione 177/E/2009](#));

- la somma da recesso mantiene la natura di **reddito di lavoro autonomo**, non essendo contemplata nell'[articolo 6 Tuir](#) la categoria dei **redditi di partecipazione**. Di conseguenza, soggiace al **principio di cassa** e sconta la **ritenuta a titolo d'acconto** nella **misura del 20%**;
- allorquando lo studio associato, alla data della comunicazione del recesso, sia **costituito da più di 5 anni**, il professionista uscente può beneficiare della **tassazione separata**, fermo restando la possibilità di **optare** per la **tassazione ordinaria**, la quale rappresenta l'unica strada impositiva quando non è rispettata la condizione dei 5 anni.

A livello dichiarativo, in base alle istruzioni del **modello Redditi 2019**, il professionista uscente deve indicare la somma da recesso:

- nel **rigo RM3**, in presenza delle condizioni per fruire della **tassazione separata**;
- nel **rigo RH1**, indicando in **colonna 2** il **codice 7**, in caso di **opzione per la tassazione ordinaria** o, comunque, qualora lo studio associato, alla data della comunicazione del recesso, era **costituito da non più di 5 anni**. Alternativamente, sempreché l'associato uscente svolga un'**attività professionale in forma individuale**, non si vedono impedimenti nell'inserire il reddito nel **rigo RE3**.

Da parte sua lo **studio associato** può **dedursi** la **somma da recesso** versata all'associato recedente, sia ai fini dell'Irpef che ai fini Irap ([circolare 98/2000](#)).

L'importo pagato a titolo di liquidazione della quota **non è soggetto ad Iva**.



ACCERTAMENTO

Scritture contabili inattendibili: scatta l'accertamento induttivo

di **Marco Bargagli**

Il nostro ordinamento tributario è **dotato di particolari strumenti**, anche di **natura empirica**, sulla base dei quali l'Amministrazione finanziaria, **al ricorrere di determinate condizioni**, può operare una **rettifica in aumento del reddito imponibile** dichiarato dal soggetto passivo d'imposta.

Ai fini delle **imposte sui redditi**, ai sensi dell'[articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#), l'Ufficio può procedere alla **rettifica del reddito d'impresa delle persone fisiche** se **l'incompletezza**, la **falsità** o **l'inesattezza** degli **elementi indicati nella dichiarazione** e nei **relativi allegati** risulta dall'**ispezione delle scritture contabili** o da **altre verifiche** ovvero dal **controllo della completezza, esattezza** e veridicità delle **registrazioni contabili** sulla **scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa**, nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'Ufficio.

Trattasi, in particolare, del **c.d. "accertamento analitico-induttivo"** in base al quale l'Amministrazione finanziaria, sulla base di **"presunzioni semplici"**, connotate dai requisiti di **gravità, precisione e concordanza**, può **rilevare l'esistenza di attività imponibili non dichiarate (ricavi non dichiarati)**, ossia **l'inesistenza di passività dichiarate (costi non deducibili)**, **ricostruendo induttivamente il reddito**.

Di contro, l'accertamento **induttivo "puro"** è previsto dall'articolo dell'[articolo 39, comma 2, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#).

In ultima tale circostanza siamo di fronte a **gravi, numerose e ripetute omissioni, false o inesatte indicazioni, irregolarità formali** che rendono **inattendibili, nel loro complesso, le scritture contabili**.

Di conseguenza, l'Ufficio può **determinare il reddito d'impresa** anche seguendo un **procedimento empirico**, sulla base dei dati e delle notizie **comunque raccolti o venuti a sua conoscenza**, con la **facoltà**, espressamente prevista dalla Legge, **di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili**.

In tema di **accertamento induttivo** la Corte di cassazione, con l'[ordinanza n. 3290 del 05.02.2019](#), ha confermato che, in presenza di un **apparato contabile inattendibile**, l'Amministrazione finanziaria **può rideterminare il reddito su base induttiva**.

Nel caso sottoposto al vaglio degli ermellini, il contribuente **proponeva ricorso** contro l'avviso

di accertamento con cui l'Ufficio rideterminava, in particolare, i **redditi professionali** conseguiti dal soggetto passivo **nell'esercizio della professione di odontoiatra**.

Nelle memorie esibite nel corso del giudizio di merito, la difesa del contribuente **contestava le deduzioni operate dall'Ufficio e il metodo adottato per ricostruire il volume d'affari**, ritenendo **non provate le gravi incongruenze tra ricavi dichiarati e quelli stimati dall'Amministrazione finanziaria**.

Il giudice di primo grado **accoglieva il ricorso del contribuente**, ritenendo **insussistenti le motivazioni poste a fondamento della constatazione dei maggiori ricavi accertati**.

L'Amministrazione finanziaria **proponeva, a sua volta, ricorso** avverso **la decisione di primo grado**, sottolineando che le risultanze dell'attività ispettiva erano state formalizzate in un **processo verbale di accesso mirato** (redatto in luogo del processo verbale di constatazione che, per tale motivo, non poteva essere depositato), il cui contenuto era stato poi **trasfuso nelle motivazioni dell'atto impugnato**.

Il **giudice del gravame**, in sede di appello, **accoglieva le argomentazioni proposte da parte dell'Ufficio finanziario**, ritenendo **provate le riprese a tassazione** in funzione del **rapporto fra giorni lavorativi, le dichiarazioni del contribuente sul numero di sedute dedicate a ciascun paziente e il raffronto con le poche fatture reperite**.

Gli Ermellini, nel **corso del giudizio di legittimità**, hanno valutato attentamente se lo scostamento reddituale ricavato sia stato ottenuto con **metodo estraneo alla norma di riferimento** e se, come asserito dal contribuente, **l'incompletezza e la genericità delle fatture** non potesse consentire di **procedere con l'accertamento induttivo**, in quanto la **dovuta tutela della riservatezza** avrebbe impedito al professionista verificato **di essere più esplicito**.

I giudici di piazza Cavour, **accogliendo la tesi dell'Amministrazione finanziaria** e richiamando lo specifico **orientamento espresso in sede di legittimità**, hanno precisato che:

- *“qualora l'ufficio abbia sufficientemente motivato, specificando gli indici di inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste di bilancio e dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, il suo operato è assistito da presunzione di legittimità, nel senso che null'altro l'ufficio è tenuto a provare, se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse, senza che sia sufficiente invocare l'apparente regolarità delle annotazioni contabili, perché proprio una tale condotta è di regola alla base di documenti emessi per operazioni inesistenti o di valore di gran lunga eccedente quello effettivo”;*
- *“l'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare, ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi dell' articolo 39, comma 2, lett. d), del D.P.R. n.*

600/1973, sulla base di **presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti** il reddito del contribuente, utilizzando **le incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombendo sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni**. Gli elementi assunti a fonte di presunzione, peraltro, **non devono essere necessariamente plurimi**, potendosi il convincimento del giudice fondare anche su di un **elemento unico, purché preciso e grave**, la cui valutazione non è sindacabile in sede di legittimità se adeguatamente motivata”.

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2019

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTENZIOSO

Condanna alla spese ed esercizio del potere di autotutela

di **Luigi Ferrajoli**

In materia di **compensazione delle spese processuali conseguenti all'annullamento in autotutela** dell'atto impositivo, alla cessazione della materia del contendere per annullamento dell'atto si correla necessariamente la condanna alle spese qualora tale annullamento consegua ad una **manifesta illegittimità del provvedimento impugnato** sussistente sin dal momento della sua emanazione.

È questo il principio di diritto che la Corte di Cassazione ha ribadito con l'[ordinanza n. 8990 del 29.03.2019](#), nel giudizio instaurato da una società avverso la sentenza di secondo grado che, preso atto dell'annullamento dell'atto impositivo effettuato dall'amministrazione finanziaria, aveva dichiarato estinto il giudizio con **compensazione delle spese processuali**.

Con il ricorso per cassazione era dedotta la **violazione e falsa applicazione degli articoli 44 e 46 D.Lgs. 546/1992**; in particolare, l'[articolo 44, al comma 1](#), prevede che il processo si estingue per rinuncia al ricorso e, al **comma 2**, che **il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo tra loro**.

Il successivo [articolo 46](#) (nella versione antecedente alla riforma del **D.Lgs. 546/1992** attuata con il **D.Lgs. 156/2015**) contemplava **l'ipotesi dell'estinzione, parziale o totale, del giudizio nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge** e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere, precisando, al successivo **comma 3**, che **le spese del giudizio estinto a norma del comma 1 restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diversa disposizione di legge**; tale comma è stato dichiarato **costituzionalmente illegittimo** dalla [sentenza n. 274/2005](#) della **Corte costituzionale** nelle ipotesi in cui si riferisce alla **cessazione della materia del contendere** diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge.

In particolare, la Consulta ha specificato che l'obbligo imposto da detto comma al giudice stesso di lasciare, in caso di **"estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere"**, le spese processuali **"a carico della parte che le ha anticipate"** integrava un'ipotesi di vera e propria **"compensazione ope legis"** di quelle spese.

La **Corte di Cassazione**, nella pronuncia in commento, richiamando la sentenza della **Corte Costituzionale**, ha specificato che **tale sostanziale compensazione**, siccome disposta dal legislatore (perciò **"ope legis"**), è **"ontologicamente, diversa dalla operazione logica, effetto di apposito giudizio, di compensazione delle medesime spese, consentita al giudice dalla seconda parte del medesimo D.Lgs. n. 546 del 1992, articolo 15, comma 1, [secondo cui] "la commissione**

*tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'articolo 92 c.p.c., comma 2, come deroga alla generale previsione della prima parte dello stesso articolo 15, per la quale "la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio" (da liquidare "con la sentenza")" (così in **Cass. n. 19947 del 2010**)".*

Secondo la Corte di Cassazione, nel caso di specie **era indubbio che l'atto impositivo fosse ab origine illegittimo**, come peraltro riconosciuto anche dalla stessa Amministrazione finanziaria nell'istanza con cui aveva chiesto ai giudici di appello di **dichiarare l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere "ritenendo inappropriato ed illegittimo il recupero credito Iva effettuato con l'atto (OMISSIS), non rientrando il caso di specie nelle ipotesi di cui alla L. n. 311 del 2004, articolo 1, comma 421"**, pertanto, **alla cessazione della materia del contendere per annullamento dell'atto doveva conseguire necessariamente la condanna alle spese di lite**.

La Corte di Cassazione, rilevando che la Commissione Tributaria Regionale non si era attenuta al sopra esposto principio giurisprudenziale, in accoglimento del motivo di ricorso, **cassava con rinvio la sentenza di secondo grado**.

La pronuncia in commento ribadisce un principio già statuito dalla medesima Cassazione **nell'ordinanza n. 3950/2017**, nella quale veniva specificato che nell'ipotesi di estinzione del giudizio ex **articolo 46, comma 1, D.Lgs. 546/1992**, per cessazione della materia del contendere determinata dall'annullamento in autotutela dell'atto impugnato, **può essere disposta la compensazione delle spese di lite ai sensi dell'articolo 15, comma 1, del medesimo decreto, purché intervenuta "all'esito di una valutazione complessiva della lite da parte del giudice tributario, trattandosi di una ipotesi diversa dalla compensazione "ope legis" prevista dal comma 3 dell'articolo citato, quale conseguenza automatica di qualsiasi estinzione del giudizio, dichiarata costituzionalmente illegittima dalla pronuncia della Corte costituzionale n. 274 del 2005"**.

Seminario di specializzazione

L'AVVIO DEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO: ASPETTI OPERATIVI E CASI PRATICI

Scopri le sedi in programmazione >