

Settembre
2017

numero

8

FISCUS

 COMMERCIALISTA
TELEMATICO .COM

**Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico®**

In questo numero

Adempimenti d'autunno

*Correzioni e ravvedimento per comunicazioni
dichiarazioni*

Incentivi all'imprenditorialità

*Considerazioni in materia di accertamento,
contenzioso e riscossione alla luce delle recenti modifiche normative*



L'angolo della Giurisprudenza



VOCI DAL FORUM





**Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico ®**

In questo numero



Approfondimenti

	pagina
Adempimenti dei contribuenti per la correzione dell'adempimento dichiarativo annuale di Giancarlo Modolo	2
Resto al Sud; incentivi per i giovani di Giovanna Greco	4
Spese per immobili ristrutturati : detrazione consentita solo se c'è la comunicazione di fine lavori di Federico Gavioli	6
Il calcolo dell'ACE alla luce del D.M. 3 agosto 2017 di Celeste Vivenzi	11
Comunicazioni liquidazioni Iva periodiche: ravvedimento operoso di Annamaria Bettagno	16
La improrogabile necessità di una riforma della giustizia tributaria di Giovambattista Palumbo	19
Avvicendamento tra Equitalia e Agenzia delle Entrate - Riscossioni di Massimo Pipino	24
Operazioni in uscita dal conto corrente bancario di un professionista secondo il giudice di legittimità di Isabella Buscema	28
Le definizioni agevolate: gli interventi della giurisprudenza tra vecchie e nuove criticità di Valeria Nicoletti	33
 Voci dal Forum: Comunicazione dati fatture: segnalazione di partita iva cessata	36



Adempimenti dei contribuenti per la correzione dell'adempimento dichiarativo annuale

di Giancarlo Modolo

Entro Novanta giorni:

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

- Presentare la dichiarazione corretta entro novanta giorni dalla scadenza del termine
- Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento
- Corrispondere le relative sanzioni

Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali

- Sanzione amministrativa di € 250,00 (art. 8, comma 1, del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 471, salvo che ricorra una diversa e più specifica irregolarità dichiarativa disciplinata dall'art. 8 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 471), ridotta ad 1/9, ai sensi della lettera a-bis) = **€ 27,78**
- +
- Sanzione amministrativa per l'omesso versamento delle somme dovute, se le medesime risultavano da versare, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 472, a seconda di quando interviene il ravvedimento.

Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali

- Sanzione amministrativa per l'omesso versamento delle somme dovute, se le medesime risultavano da versare, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 472, in relazione a quando interviene il ravvedimento.

DICHIARAZIONE TARDIVA

- Presentare la dichiarazione entro novanta gg dalla scadenza del termine
 - Versare l'imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento
 - Corrispondere le relative sanzioni amministrative
 - Sanzione amministrativa di € 250,00 (art. 1, comma 1, del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 471), ridotta a 1/10, ai sensi della lettera c) = **€ 25,00**
- +
- Sanzione amministrativa per l'omesso versamento delle somme dovute, se le medesime risultavano da versare, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 472, a seconda di quando interviene il ravvedimento.

Continua



Oltre novanta giorni:

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

- Presentare la dichiarazione corretta.
- Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento.
- Versare le relative sanzioni.

Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali

- sanzione pari al **90%** della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 472, a seconda di quando interviene il ravvedimento
oppure:
- se non sono dovute imposte o non ricorre infedeltà della dichiarazione, ma irregolarità della stessa, applicazione della sanzione prevista dall'art. 8 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 471, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 472, a seconda di quando interviene il ravvedimento.

Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali

- Sanzione amministrativa per l'omesso versamento delle somme dovute, se le medesime risultavano da versare, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 472, in relazione a quando interviene il ravvedimento.

DICHIARAZIONE OMESSA

Il ravvedimento operativo della dichiarazione omessa dopo 90 giorni non è possibile.

Resto al Sud: incentivi per i giovani



di Giovanna Greco

La nuova agevolazione, denominata “**Resto al Sud**”, è stata introdotta con l’obiettivo di facilitare la nascita di **nuove micro e piccole imprese** nel Sud Italia per riuscire a sostenere la crescita economica.

Il provvedimento legislativo (D.L. 20.06.2017, n. 91, recante “**Disposizioni urgenti per la crescita economica nel Mezzogiorno**” pubblicato in Gazzetta Ufficiale n.141) entrato in vigore il 21 giugno 2017, si compone di 17 articoli e 4 Capi e disciplina l’incentivo economico fissato nella misura di 50.000 euro per ciascun socio che presenti i requisiti richiesti, fino ad un ammontare massimo complessivo massimo di 200.000 euro, di cui il 35% erogato a fondo perduto a copertura dell’intero investimento e del capitale circolante e il restante 65% concesso da Istituti di credito sotto forma di prestito a tasso zero.

La nuova misura, che sarà gestita da *Invitalia*, incrementa notevolmente le opportunità di finanziamento a disposizione dei giovani del Sud che vogliono intraprendere la strada dell’imprenditorialità.

Resta tuttavia necessaria, per dare piena regolamentazione al nuovo istituto, l’adozione di diversi provvedimenti attuativi.

Beneficiari

L’agevolazione è rivolta ai soggetti che presentino i seguenti **requisiti**:

- ✘ età compresa tra i 18 ed i 35 anni;
- ✘ siano residenti nelle regioni Abruzzo, Molise, Sardegna, Basilicata, Puglia, Campania, Calabria al momento della presentazione della domanda o vi trasferiscano la residenza entro sessanta giorni dalla comunicazione del positivo esito dell'istruttoria;
- ✘ non risultino già beneficiari, nell'ultimo triennio, di ulteriori misure a livello nazionale a favore dell'autoimprenditorialità.

Il decreto prevede anche l’ipotesi in cui nelle società o cooperative **solo alcuni soci posseggono i requisiti** per l’accesso agli incentivi, consentendo la fruizione degli incentivi a condizione che la presenza di tali soggetti nella compagine societaria non sia **superiore ad un terzo dei componenti** e che gli stessi non abbiano rapporti di parentela fino al quarto grado con alcuno degli altri soci.

Ad esempio, per una società costituita da tre soci di cui due under 35 ed un “over” 35 anni (o residente in una delle regioni del centro e nord Italia non rientranti nell’agevolazione) il finanziamento potrà essere richiesto solo per i soci in possesso di tutti i requisiti. In tal caso, in considerazione che l’agevolazione massima concedibile per ciascun socio è pari a 50.000 euro, per tale società sarà possibile richiedere fino ad un massimo di 100 mila euro (50.000 x 2 soci con requisiti di Legge).

Progetti agevolabili

Sono agevolati i progetti relativi alla produzione di beni nei settori dell'agricoltura, dell'artigianato o dell'industria, ovvero relativi alla fornitura di servizi a favore delle imprese appartenenti a qualsiasi settore. Sono escluse le attività libero professionali e del commercio. Al decreto sono state apportate delle modifiche che hanno consentito di estendere l'agevolazione anche alle attività del settore turistico.

Entità del finanziamento

Le agevolazioni saranno concesse fino ad un massimo di 50.000 euro per ciascun richiedente. L'intervento finanziario, come anticipato, sarà costituito da un importo pari al 35% in conto finanziamento a fondo perduto erogato dal soggetto gestore della misura e per il restante 65% mediante prestito a tasso zero rimborsabile in 8 anni. Il prestito sarà effettuato da un istituto di credito con la copertura dello Stato attraverso il Fondo di Garanzia PMI.

Il finanziamento Statale, tuttavia, non potrà essere utilizzato a coperture di spese relative alla progettazione dell'impresa e/o costi del personale.

Le motivazioni di tale limitazione sono riconducibili al tentativo di limitare un uso distorto dell'incentivo. Per le imprese che dovessero necessitare di consulenza, sarà reso disponibile il supporto di enti pubblici o accreditati.

Accesso al finanziamento

Le domande di accesso ai finanziamenti potranno essere presentate, anche per imprese da costituirsi (sempre in forma di società o cooperativa) fino ad esaurimento delle risorse stanziare, in via telematica ad "Invitalia", attraverso una piattaforma dedicata disponibile sul sito istituzionale dell'Agenzia nazionale per l'attrazione degli investimenti e lo sviluppo di impresa S.p.A. - Invitalia, che, operando quale soggetto gestore delle risorse, sarà tenuto a valutare i progetti proposti entro 60 giorni successivi alla data di comunicazione dell'esito positivo dell'istruttoria.

Le domande, in particolare, possono essere presentate, fino ad esaurimento delle risorse a tal fine stanziare, dai soggetti che siano già costituiti al momento della presentazione o si costituiscano entro 60 giorni dalla data di comunicazione del positivo esito dell'istruttoria nelle seguenti forme giuridiche:

- impresa individuale;
- società, ivi incluse le società cooperative.

I soggetti beneficiari devono mantenere la residenza nelle predette regioni per tutta la durata del finanziamento, così come le imprese costituite dovranno mantenere per la medesima durata, la propria sede legale e operativa in una delle regioni agevolate.

Nel caso in cui l'istanza sia presentata da più soggetti già costituiti o che intendano costituirsi in forma societaria, ivi incluse le società cooperative, l'importo massimo del finanziamento erogabile è pari a 50 mila euro per ciascun socio che presenti i requisiti richiesti, fino ad un ammontare massimo complessivo massimo di 200 mila euro.

Spese per immobili ristrutturati : detrazione consentita solo se c'è la comunicazione di fine lavori



di Federico Gavioli

Il Ministero delle Finanze con la risposta al question time in commissione ha chiarito che le detrazioni per le spese di ristrutturazione del 50 per cento si applicano solo con la presentazione al Comune della comunicazione di fine lavoro

Con la risposta al “question time” in commissione Finanze alla Camera dei Deputati n.5-12157, del 13 settembre 2017, il Ministero delle Finanze ha fornito interessanti chiarimenti in merito alla detrazione al 50% per l'acquisto di immobili ristrutturati; è ribadita l'esigenza indispensabile per accedere alle agevolazioni di procedere con la comunicazione di fine lavori da rendere al Comune, da parte dell'impresa costruttrice del fabbricato.

Il quesito posto dal Ministero delle Finanze

L'interrogazione al Ministero delle Finanze è stata effettuata da alcuni deputati; la domanda posta riguarda il caso del comportamento di alcuni uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate che sembrerebbero aver contestato, e ripreso a tassazione, la detrazione fiscale per ristrutturazione relativa ad alcuni immobili, sostenendo che la detrazione in esame possa essere riconosciuta ed erogata soltanto ad avvenuta ultimazione dei lavori dell'intero fabbricato.

Nel quesito viene evidenziato che la guida dell'Agenzia delle Entrate sulle ristrutturazioni edilizie, aggiornata al 14 giugno 2017, specifica che per ottenere la detrazione fiscale è necessario che l'immobile sia assegnato entro 18 mesi dalla comunicazione di fine lavori, e che la ristrutturazione riguardi il fabbricato nel suo complesso; non si menziona, tuttavia, la necessità che la comunicazione di fine lavori sia registrata sull'intero fabbricato, e anzi si specifica che la detrazione è legata alla singola unità immobiliare; nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E del 4 aprile 2017, si chiarisce che è possibile usufruire della detrazione anche se il rogito è stato stipulato prima della fine dei lavori riguardanti l'intero fabbricato; in tal caso, tuttavia, essendo necessario che si realizzi anche il presupposto costituito dall'ultimazione dei lavori riguardanti il fabbricato nel suo complesso, la detrazione può essere fruita solo dall'anno di imposta in cui detti lavori siano stati ultimati; molto spesso i contribuenti interessati dagli avvisi dell'Agenzia delle Entrate risultano essere giovani coppie. Il quesito posto al Ministro chiede se non sia il caso che il MEF assuma iniziative per sanare eventuali anomalie nell'applicazione della legge, permettendo che le detrazioni in esame vengano riconosciute ai soggetti interessati.

Le novità dalla legge di Bilancio 2017

Si ricorda che l'agevolazione fiscale sugli interventi di ristrutturazione edilizia è disciplinata dall'art. 16-bis, del DPR 917/86 (Testo unico delle imposte sui redditi).

Essa consiste in una detrazione dall'Irpef del 36% delle spese sostenute, fino a un ammontare complessivo delle

Continua



stesse non superiore a 48.000 euro per unità immobiliare.

Tuttavia, per le spese effettuate dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013, il decreto legge n. 83/2012 ha elevato al 50% la misura della detrazione e a 96.000 euro l'importo massimo di spesa ammessa al beneficio.

Questi maggiori benefici sono poi stati prorogati più volte da provvedimenti successivi.

Da ultimo, la legge di Bilancio 2017, veicolata nella legge n. 232 dell'11 dicembre 2016, ha prorogato al 31 dicembre 2017 la possibilità di usufruire della maggiore detrazione Irpef (50%), confermando il limite massimo di spesa di 96.000 euro per unità immobiliare.

Dal 1° gennaio 2018 la detrazione tornerà alla misura ordinaria del 36% e con il limite di 48.000 euro per unità immobiliare.

La legge di Bilancio 2017 ha, inoltre, prorogato la detrazione del 50% per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla A+ (A per i forni), finalizzati all'arredo di immobili oggetto di ristrutturazione.

Per questi acquisti sono detraibili le spese documentate e sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2017.

Dal 2017, tuttavia, la detrazione è consentita solo se l'intervento di ristrutturazione edilizia è iniziato in data non anteriore al 1° gennaio 2016.

Infine, riguardo alle spese sostenute per interventi di adozione di misure antisismiche, la legge di Bilancio 2017 ha previsto, oltre alla proroga delle detrazioni fino al 31 dicembre 2021, nuove e più specifiche regole per poterne usufruire, differenziandole a seconda del risultato ottenuto con l'esecuzione dei lavori, della zona in cui si trova l'immobile e della tipologia di edificio.

Chi può usufruire delle agevolazioni

Possono usufruire della detrazione sulle spese di ristrutturazione tutti i contribuenti assoggettati all'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef), residenti o meno nel territorio dello Stato.

L'agevolazione spetta non solo ai proprietari degli immobili ma anche ai titolari di diritti reali/personali di godimento sugli immobili oggetto degli interventi e che ne sostengono le relative spese:

- ⊙ proprietari o nudi proprietari;
- ⊙ titolari di un diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie);
- ⊙ locatari o comodatari;
- ⊙ soci di cooperative divise e indivise;
- ⊙ imprenditori individuali, per gli immobili non rientranti fra i beni strumentali o merce;
- ⊙ soggetti indicati nell'articolo 5 del DPR 917/86, che producono redditi in forma associata (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice e soggetti a questi equiparati, imprese familiari), alle stesse condizioni previste per gli imprenditori individuali.

Hanno diritto alla detrazione,
inoltre, purché sostengano le spese e
siano intestatari di bonifici e fatture

il familiare convivente del possessore o detentore
dell'immobile oggetto dell'intervento (il coniuge, il
componente dell'unione civile, i parenti entro il terzo grado
e gli affini entro il secondo grado)

il coniuge separato assegnatario dell'immobile intestato
all'altro coniuge il convivente more uxorio, non proprietario
dell'immobile oggetto degli interventi né titolare di un
contratto di comodato, per le spese sostenute a partire dal
1° gennaio 2016

In questi casi, ferme restando le altre condizioni, la detrazione spetta anche se le abilitazioni comunali sono intestate al proprietario dell'immobile.

La detrazione per gli acquirenti e gli assegnatari di immobili ristrutturati

È prevista una detrazione Irpef anche per gli acquisti di fabbricati, a uso abitativo, ristrutturati.

In particolare, la detrazione si applica nel caso di interventi di ristrutturazione riguardanti interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie che provvedono, entro 18 mesi dalla data del termine dei lavori, alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile.

La detrazione si applica quando sono stati effettuati interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui alle lettere c) e d) del comma 1, dell'art. 3 del DPR 380/2001.

Non spetta, invece, se sono stati eseguiti interventi di semplice manutenzione, ordinaria o straordinaria.

Hanno diritto a fruire della detrazione, oltre al proprietario, anche il nudo proprietario e il titolare di un diritto reale di godimento sull'immobile (uso, usufrutto, abitazione). Nel caso di acquisto di nuda proprietà e di contestuale costituzione del diritto di usufrutto, occorre ripartire la detrazione in proporzione al valore dei due diritti reali.

Continua

La detrazione Irpef si applica alle seguenti condizioni

L'unità immobiliare deve essere ceduta dall'impresa di costruzione o di ristrutturazione immobiliare o dalla cooperativa che ha eseguito gli interventi

L'acquisto o l'assegnazione dell'unità abitativa deve avvenire entro 18 mesi dalla data del termine dei lavori

L'immobile acquistato o assegnato deve far parte di un edificio sul quale sono stati eseguiti interventi di restauro e di risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia riguardanti l'intero edificio. L'agevolazione trova applicazione, pertanto, a condizione che gli interventi edilizi riguardino l'intero fabbricato (e non solo una parte di esso, anche se rilevante)

il termine "immobile" deve essere inteso come singola unità immobiliare e l'agevolazione non è legata alla cessione o assegnazione delle altre unità immobiliari, costituenti l'intero fabbricato, così che ciascun acquirente può beneficiare della detrazione con il proprio acquisto o assegnazione

La risposta del MEF

Con il quesito in oggetto del presente commento gli Onorevoli interroganti pongono la problematica delle spese di ristrutturazione degli immobili e da quando decorra la possibilità di beneficiare delle detrazioni fiscali.

Il MEF al riguardo, sentiti gli Uffici interessati, fa presente che l'articolo 16-bis, comma 3, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) prevede che la detrazione prevista dal comma 1, per interventi di recupero del patrimonio edilizio spetta anche nel caso di «interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui alle lettere c) e d) del comma 1, dell'articolo 3, del decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 2001, riguardanti interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedano entro diciotto mesi dalla data di termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile». L'acquirente delle singole unità immobiliari attualmente ha diritto alla detrazione in esame nella misura del 50 per cento del valore dell'intervento, quantificato in via forfetaria nel 25 per cento del prezzo di acquisto risultante dall'atto di compravendita e, comunque, non oltre il limite di 96.000 euro. Con diversi documenti di prassi è stato precisato che la detrazione in esame è riconosciuta per l'acquisto di unità abitative collocate in immobili interamente ristrutturati, mentre non assumono rilievo i lavori di recupero del patrimonio edilizio riguardanti le singole unità immobiliari.

La Guida alle ristrutturazioni edilizie dell'Agenzia delle Entrate aggiornata al 2017, riprendendo le precisazioni fornite dalle circolari, ha chiarito che ciascun acquirente, fermo restando che i lavori di ristrutturazione

Continua

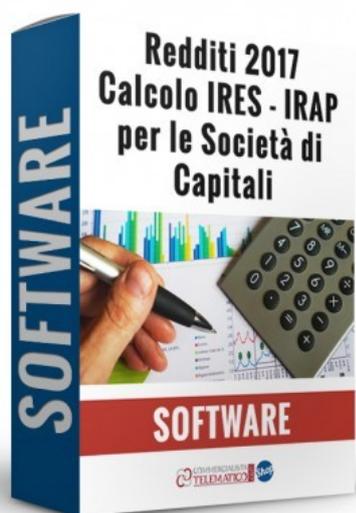
dell'intero edificio devono essere effettuati entro i termini previsti dalla norma, può beneficiare della detrazione in relazione al proprio acquisto o assegnazione a prescindere dal fatto che siano o meno cedute le altre unità immobiliari che compongono il fabbricato.

Con la citata circolare 4 aprile 2017, n. 7, nell'ottica di agevolare i contribuenti, è stato chiarito che è possibile fruire della detrazione anche se il rogito è stato stipulato prima della fine dei lavori riguardanti l'intero fabbricato ma, in tal caso, la detrazione può essere fruita solo dall'anno di imposta in cui i lavori sull'intero fabbricato siano stati ultimati.

È necessario, quindi, che si realizzi anche il presupposto costituito dall'ultimazione dei lavori riguardanti l'intero fabbricato con la presentazione al Comune, da parte dell'impresa, della «Comunicazione di fine lavori».

Le conclusioni

In definitiva il Ministero delle Finanze fa presente che non si riscontrano anomalie interpretative o applicative, atteso che, qualora si intendesse riconoscere l'agevolazione anche nel caso in cui i lavori di ristrutturazione dell'intero immobile non fossero ultimati, sarebbe necessario un apposito intervento normativo. Infatti, la disciplina attualmente vigente, illustrata nei documenti di prassi richiamati, riconosce la detrazione in questione solo con riferimento agli interventi di ristrutturazione di interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie che provvedono, entro 18 mesi dalla data del termine dei lavori, alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile.



Software

CALCOLO IRES - IRAP PER LE SOCIETÀ DI CAPITALI AGGIORNATO 2017 PER REDDITI 2016

di Maria Vittoria Pegoli

Anche per il 2017 proponiamo (a grande richiesta dei nostri utenti) un utilissimo software in Excel per elaborare il calcolo delle imposte IRES ed IRAP dovute dalle società di capitali per l'anno 2016. Il file di simulazione del calcolo delle imposte prevede già tutte le specifiche del prossimo modello REDDITI 2017 (ex UNICO) e può essere utilizzato per stimare i "DEBITI TRIBUTARI" nei bilanci in fase di elaborazione ed approvazione. Uno degli adempimenti più ostici in sede di chiusura di bilancio è quello di calcolare con precisione le imposte di competenza con anticipo rispetto alla compilazione ed invio del modello dichiarativo. In particolare il file incorpora il foglio di calcolo del ROL, dell'ACE e della deduzione IRAP da IRES conseguente.

Il calcolo dell'ACE alla luce del D.M. 3 agosto 2017



di Celeste Vivenci

Premessa generale

Come noto l'aiuto alla crescita economica (ACE) è un incentivo fiscale introdotto dal **D.L. n. 201/2011** che prevede la deduzione dal reddito di un importo corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio delle società e degli enti indicati nell'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del T.U.I.R. **(la norma si applica anche alle persone fisiche e alle società di persone in contabilità ordinaria per natura o per opzione)**.

La legge di Bilancio 2017 ha equiparato le regole di determinazione dell'ACE per i soggetti IRPEF (imprese individuali, Snc e Sas) in regime di contabilità ordinaria a quelle previste per le società di capitali con decorrenza a far data dal periodo d'imposta 2016 ed ha, contemporaneamente, ridotto l'aliquota utilizzata per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio che passa al 2,3%, per il periodo d'imposta in corso al 31/12/2017, e a "regime" dal 2018 al 2,7% (per il periodo 2016 si applica il 4,75%).

Come previsto dall'articolo 1, comma 553, della Legge 232/2016, la determinazione dell'acconto IRES "relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016" (2017 per i contribuenti "solari") è effettuata considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le "nuove" aliquote del rendimento nozionale.

Nota

l'ACE consiste in una detassazione totale di una parte del reddito imponibile, che riguarda i seguenti soggetti: le società per azioni; le società a responsabilità limitata; le società in accomandita per azioni; le società cooperative; le società di mutua assicurazione; gli enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale; le stabili organizzazioni residenti nel territorio dello Stato; le società in nome collettivo in contabilità ordinaria; le società in accomandita semplice in contabilità ordinaria; le imprese individuali in contabilità ordinaria.

Non possono applicare l'ACE le società assoggettate a: Fallimento, Liquidazione coatta, Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (se viene perseguita la liquidazione della società).

In base all'art. 73, comma 3, del TUIR (D.P.R. 917/86), i soggetti residenti all'estero che hanno trasferito la propria residenza fiscale in Italia possono applicare l'agevolazione ACE dal periodo d'imposta in cui acquisiscono la qualifica di soggetto residente.

Le società di comodo, se registrano una variazione patrimoniale rilevante ai fini ACE devono ridurre il reddito minimo dichiarato per un importo pari al rendimento nozionale del capitale proprio.

La pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale n. 187 dell'11 agosto 2017 del D.M. 3 agosto 2017 con cui il Ministero dell'economia e delle finanze ha approvato le disposizioni attuative per il calcolo dell'ACE potrebbe far scattare la necessità di ricalcolare l'ACE e i versamenti delle imposte già effettuati da parte dei Contribuenti interessati **(soprattutto in caso di importi di un certo valore)**.

Continua

Calcolo ACE: le novità per l'anno 2016

La novità più significativa in materia di ACE disposta dalla Legge 232/2016 riguarda l'applicazione, a decorrere dal 2016, delle regole di calcolo delle società di capitali ai soggetti IRPEF anche alle imprese individuali/società di persone in contabilità ordinaria.

La nuova norma prevede infatti che, **per gli imprenditori individuali e le società di persone in contabilità ordinaria**, ai fini del calcolo ACE rileva, come incremento del patrimonio anche la differenza fra il patrimonio netto al 31/12/2015 e il patrimonio netto al 31/12/2010.

In buona sostanza per il calcolo dell'ACE relativo al periodo d'imposta 2016 occorre considerare come dato di partenza la citata differenza tra il patrimonio netto al 31/12/2015 e quello al 31/12/2010 e aggiungere o sottrarre gli eventuali incrementi e decrementi del patrimonio nel 2016.

Nota

A decorrere dal 2016, ai fini dell'ACE non trova più applicazione la formula: patrimonio netto a fine esercizio compreso utile esercizio x aliquota di riferimento in quanto tale normativa è sostituita con quella applicabile dalle società di capitali (differenza tra il patrimonio netto al 31/12/2015 e il patrimonio netto al 31/12/2010 a cui sommare gli incrementi e i decrementi del patrimonio anno 2016).

Si rammenta che la deduzione dal reddito d'impresa non rileva ai fini IRAP e non può generare una perdita fiscale o una maggiore perdita fiscale e che, ai fini previdenziali (circolare INPS n.74-2014), la base imponibile INPS è da considerarsi al lordo dell'agevolazione ACE (l'eccedenza rispetto al reddito (incapienza) può essere, alternativamente riportata nei periodi d'imposta successivi senza alcun limite temporale e quantitativo o trasformata in un credito d'imposta ai fini IRAP).

Anche l'impresa familiare gode dell'agevolazione ACE e, come disposto dalla circolare n.12-e dell'Agenzia delle Entrate, l'importo corrispondente al rendimento nozionale spettante deve essere attribuito al titolare e ai collaboratori in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al reddito.

Le novità per i soggetti IRES

E' stato pubblicato sulla Gazzetta ufficiale n. 187 dell'11 agosto 2017 il D.M. 3 agosto 2017 con cui il Ministero dell'economia e delle finanze ha approvato le disposizioni attuative per il calcolo dell'ACE.

Il provvedimento ha chiarito in buona sostanza i seguenti punti:

- rettifiche connesse alla prima applicazione dei nuovi principi contabili di cui al D. Lgs. n. 139-2015: è stato specificato che risultano rilevanti ai fini del calcolo dell'ACE le variazioni del capitale netto a seguito della eliminazione dei "costi ricerca e sviluppo e pubblicità" che non risultano più capitalizzabili e all'utilizzo del "criterio del costo ammortizzato";
- altre rettifiche derivanti dalla prima applicazione dei nuovi OIC : non sono rilevanti ai fini del calcolo dell'ACE;
- finanziamenti infruttiferi infra-gruppo: gli incrementi a tasso diverso da quello di mercato non sono rilevanti ai fini dell'aumento del patrimonio netto;
- riserve formate con utili derivanti dalla valutazione al *fair value* e riserve da plusvalenze per conferimento d'azienda o di rami d'azienda: non assumono rilevanza ai fini del calcolo dell'ACE;
- acquisto di azioni proprie: la riduzione del capitale netto a seguito di acquisto di azioni proprie viene considerata come elemento negativo ai fini del calcolo dell'ACE.

Soggetti IRES in trasparenza fiscale*Calcolo fino al 31.12.2015*

L'eventuale eccedenza del rendimento nozionale, rispetto al reddito complessivo netto, è attribuita a ciascun socio in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili.

Calcolo dal 01.01.2016

L'eventuale eccedenza del rendimento nozionale va utilizzata con le seguenti modalità:

- 1) ripartizione in capo a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili;
- 2) in alternativa al punto precedente è possibile l'utilizzo in compensazione dell'IRAP.
- 3) in caso di ripartizione a favore di ogni socio, quest'ultimo potrà utilizzare tale importo in diminuzione del proprio reddito complessivo netto dichiarato, ovvero procedere con l'utilizzo di tale somma in compensazione dell'IRAP.

Le novità per le imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria sia per natura che per opzione

Soggetti IRPEF (persone fisiche, S.n.c., S.a.s.)*Regole di calcolo fino al 31.12.2015*

La determinazione del rendimento nozionale per i soggetti IRPEF avviene mediante applicazione dell'aliquota prevista dalla legge al valore del patrimonio netto esistente al 31 dicembre dell'anno di riferimento.

Regole di calcolo dal 01.02.2016

Si applicano le regole di calcolo delle società di capitali per calcolare il rendimento nozionale.

La variazione in aumento del capitale deriva dalla somma algebrica di:

- a) differenza positiva patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e patrimonio netto al 31 dicembre 2010;
- b) elementi positivi e negativi che devono essere considerati dai soggetti IRES, rilevati nel corso degli esercizi in regime di contabilità ordinaria a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Clausola di salvaguardia

Sono salvi gli effetti dei comportamenti difforni eventualmente applicati nei periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore del provvedimento.

Focus sulle modalità di calcolo

- 1) **calcolo ACE**: rileva l'incremento patrimoniale registrato tra il 2010 e il 2015 e, in caso di decremento, si assume un valore pari a zero (**per le imprese costituite successivamente al 31 dicembre 2010 rileva l'intero valore del patrimonio netto al 31 dicembre 2015 o dell'ultimo esercizio di contabilità ordinaria**; ai fini dell'individuazione del patrimonio netto alle predette date, va ricompreso l'utile 2015 e l'utile 2010.

Nota

Ai fini del calcolo della differenza positiva tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010 deve essere considerato anche l'utile maturato nel periodo (nel patrimonio netto 2015 va incluso l'utile 2015 e nel patrimonio netto 2010 va incluso l'utile 2010).

2) **variazioni del capitale dal 2016:** la variazione del capitale proprio è rappresentata, analogamente a quanto previsto per le società di capitali, dalla somma algebrica, se positiva, tra gli incrementi ed i decrementi rilevati nell'esercizio 2016 (e in quelli successivi).

Nota

Gli incrementi e i decrementi di patrimonio netto che si sono formati dal 2016 in avanti sono invece da calcolarsi con le regole valide per i soggetti Ires (come incrementi risultano rilevanti ai fini del calcolo i conferimenti in denaro e gli accantonamenti di utili a riserva e , come decrementi, i prelevamenti di utili).

3) **incrementi del capitale netto:** gli incrementi sono rappresentati da conferimenti in denaro da parte dei soci / imprenditore (**compresa la rinuncia incondizionata alla restituzione di crediti vantati nei confronti della società**); dagli accantonamenti di utili a riserva (**con esclusione degli utili destinati a riserve non disponibili**).

Nota

Gli accantonamenti di utili a riserva rilevano sin dall'esercizio di maturazione al netto di eventuali prelevamenti in conto utile in quanto per le imprese individuali e per le società di persone, a differenza dei soggetti IRES, vi è la mancanza dell'obbligo dell'adozione di delibere assembleari ai fini della destinazione dell'utile a riserva.

Non costituiscono incrementi del capitale proprio i finanziamenti erogati dai soci, ancorché infruttiferi in quanto rappresentano debiti per la società.

In buona sostanza il calcolo della base ACE deve avvenire aggiungendo algebricamente alla differenza positiva tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010 il saldo tra incrementi e decrementi 2016.

Viene inoltre chiarito che , diversamente da quanto avviene per le società di capitali, per i soggetti IRPEF, l'utile è rilevante ai fini ACE nell'esercizio di maturazione (e non in quello successivo), al netto di eventuali prelevamenti avvenuti in corso d'anno.

4) **decrementi del capitale netto:** i decrementi sono rappresentati dai prelevamenti di utili che rilevano dall'inizio dell'esercizio in cui si è verificata la riduzione di patrimonio netto.

5) **variazione del capitale netto in caso di passaggio dalla contabilità semplificata alla contabilità ordinaria:** le variazioni di patrimonio netto verificatisi in regime di contabilità semplificata non influenzano la base Ace poiché rilevano solo gli incrementi o decrementi effettuati nei periodi in regime di contabilità ordinaria (la base Ace deve essere ridotta della diminuzione di patrimonio netto avvenuta nel corso delle annualità di applicazione del regime di contabilità semplificata per un ammontare pari alla differenza negativa tra il patrimonio netto risultante dal prospetto delle attività e passività utile per l'accesso al regime di contabilità ordinaria e il patrimonio netto dell'ultimo esercizio di applicazione del regime di contabilità ordinaria).

A secondo poi delle modalità pratiche di passaggio alla contabilità ordinaria gli incrementi / decrementi rilevano secondo la seguente tabella :

Anno 2017 ▼

Numero 8 ▼

Settembre ▼

Sezione ▼

Imposte dirette

Passaggio alla contabilità ordinaria nel 2016 o in anni successivi	gli incrementi e i decrementi rilevano dall'anno del passaggio alla contabilità ordinaria.
Contabilità ordinaria in almeno uno degli anni del quinquennio 2011 – 2015 e dal 2016 in poi	rilevano gli incrementi e i decrementi verificatisi dal 2016 e negli anni successivi.
Contabilità ordinaria in tutte le annualità	i successivi periodi in contabilità semplificata rilevano, nel periodo di rientro alla contabilità ordinaria, solo se e nella misura in cui hanno ridotto il patrimonio netto (diminuzione della base ACE).

TABELLA UTILE PER IL CALCOLO ACE DEI SOGGETTI IRPEF E DELLE SOCIETA' DI PERSONE IN CONTABILITA' ORDINARIA SEZIONE A

PARAMETRO FISSO: DIFFERENZA TRA :	
PATRIMONIO NETTO AL 31.12.2015 COMPRESO L'UTILE DI ESERCIZIO	LA DIFFERENZA TRA I DUE VALORI E' DA PRENDERE IN CONSIDERAZIONE SOLO SE POSITIVA
PATRIMONIO NETTO AL 31.12.2010 COMPRESO L'UTILE DI ESERCIZIO	SE LA DIFFERENZA E' NEGATIVA SI PRENDE COME RISULTATO "ZERO"

SEZIONE B

ELEMENTO VARIABILE A FAR DATA DAL 01 GENNAIO 2016	ELEMENTO VARIABILE A FAR DATA DAL 01 GENNAIO 2016
UTILE ESERCIZIO 2016	DA SOMMARE AL PARAMETRO FISSO
CONFERIMENTI IN DENARO	DA SOMMARE AL PARAMETRO FISSO
ALTRI INCREMENTI DEL PATRIMONIO	DA SOMMARE AL PARAMETRO FISSO
PRELEVAMENTI IN CONTO UTILE 2016	DA SOTTRARRE AL PARAMETRO FISSO
ALTRI DECREMENTI DEL PATRIMONIO	DA SOTTRARRE AL PARAMETRO FISSO

1)BASE DI CALCOLO ACE LORDA: PROCEDERE ALLA SOMMA TRA ELEMENTO FISSO E ELEMENTO VARIABILE (VALE SOLO SE POSITIVA ALTRIMENTI INDICARE ZERO) DELLA SEZIONE A E B

SEZIONE C

INCREMENTO TITOLI E VALORI IMMOBILIARI: INDICARE LA DIFFERENZA TRA	SONO ESCLUSE DAL CALCOLO LE PATECIPAZIONE COME AZIONI O QUOTE
VALORE IN BILANCIO AL 31-12.2016	LA DIFFERENZA TRA IL 2016 E IL 2010, SOLO SE POSITIVA, VA SOTTRATTA DALLA BASE ACE LORDA.
VALORE IN BILANCIO AL 31-12.2010	

2)BASE DI CALCOLO ACE NETTA : INDICARE LA DIFFERENZA TRA LA BASE ACE LORDA E IL VALORE POSITIVO DATO DALLA DIFFERENZA DEI TITOLI DI CUI AL PUNTO PRECEDENTE (VALORE PUNTO 1 MENO VALORE SEZIONE C SE POSITIVO)

3)PATRIMONIO NETTO ESISTENTE AL 31.12.2016 : INDICARE IMPORTO

4)BASE CALCOLO ACE EFFETTIVA : INDICARE IL MINORE DEI VALORI RAFFRONTANDO QUELLO RELATIVO ALLA BASE DI CALCOLO ACE NETTA E QUELLO DEL REALE CAPITALE NETTO ESISTENTE AL 31.12.2016 (AL MINORE TRA I DUE IMPORTI SI APPLICA LA PERCENTUALE DEL RENDIMENTO NOZIONALE PER IL CALCO ACE SPETTANTE)

Comunicazioni liquidazioni Iva periodiche: ravvedimento operoso

di Annamaria Bettagna

RAVVEDIMENTO OPEROSO-COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI IVA PERIODICHE- ANNO 2017

L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche è punita, *ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, con la sanzione amministrativa da € 500,00 a € 2.000,00, ridotta alla metà se la trasmissione risulta effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza di legge, o se, nel medesimo termine, viene eseguita la trasmissione corretta dei dati.

PRIMO TRIMESTRE 2017 [mesi di gennaio, febbraio e marzo 2017]

Termine di presentazione		31 maggio 2017 (rinviato al 12 giugno 2017 dal D.P.C.M. del 22 maggio 2017)
	<i>Ravvedimento operoso</i>	<i>Sanzione amministrativa ridotta</i>
Correzione eseguita nei successivi 15 giorni (entro il 15 giugno 2017 o entro il 27 giugno 2017, considerando la proroga accordata)	entro il 29 agosto 2017 (o entro l'11 settembre 2017, considerando la proroga accordata)	€ 27,78 (1/9 di € 250,00)
	entro il 30 aprile 2018	€ 31,25 (1/8 di € 250,00)
	entro il 30 aprile 2019	€ 35,71 (1/7 di € 250,00)
	entro il 31 dicembre 2023/2 gennaio 2024	€ 41,67 (1/6 di € 250,00)
	fino alla notifica dell'atto impositivo	€ 50,00 (1/5 di € 250,00)
Correzione eseguita oltre i successivi 15 giorni (a partire dal 16 giugno 2017 o dal 28 giugno 2017, considerando la proroga accordata)	<i>Ravvedimento operoso</i>	<i>Sanzione amministrativa ridotta</i>
	entro il 29 agosto 2017 (o entro l'11 settembre 2017, considerando la proroga accordata)	€ 55,56 (1/9 di € 500,00)
	entro il 30 aprile 2018	€ 62,50 (1/8 di € 500,00)
	entro il 30 aprile 2019	€ 71,43 (1/7 di € 500,00)
	entro il 31 dicembre 2023/2 gennaio 2024	€ 83,33 (1/6 di € 500,00)
fino alla notifica dell'atto impositivo	€ 100,00 (1/5 di € 500,00)	

Continua

SECONDO TRIMESTRE 2017 [mesi di aprile, maggio e giugno 2017]

Termine di presentazione		16 settembre 2017 (prorogato al 18 settembre 2017)
Correzione eseguita nei successivi 15 giorni (entro il 2/3 ottobre 2017)	<i>Ravvedimento operoso</i>	<i>Sanzione amministrativa ridotta</i>
	entro il 15/18 dicembre 2017	€ 27,78 (1/9 di € 250,00)
	entro il 30 aprile 2018	€ 31,25 (1/8 di € 250,00)
	entro il 30 aprile 2019	€ 35,71 (1/7 di € 250,00)
	entro il 31 dicembre 2023/2 gennaio 2024	€ 41,67 (1/6 di € 250,00)
	fino alla notifica dell'atto impositivo	€ 50,00 (1/5 di € 250,00)
Correzione eseguita oltre i successivi 15 giorni (a partire dal 2 ottobre 2017)	<i>Ravvedimento operoso</i>	<i>Sanzione amministrativa ridotta</i>
	entro il 15 dicembre 2017	€ 55,56 (1/9 di € 500,00)
	entro il 30 aprile 2018	€ 62,50 (1/8 di € 500,00)
	entro il 30 aprile 2019	€ 71,43 (1/7 di € 500,00)
	entro il 31 dicembre 2023/2 gennaio 2024	€ 83,33 (1/6 di € 500,00)
	fino alla notifica dell'atto impositivo	€ 100,00 (1/5 di € 500,00)

TERZO TRIMESTRE 2017 [mesi di luglio, agosto e settembre 2017]

Termine di presentazione		30 novembre 2017
Correzione eseguita nei successivi 15 giorni (entro il 15 dicembre 2017)	<i>Ravvedimento operoso</i>	<i>Sanzione amministrativa ridotta</i>
	entro il 28 febbraio 2018	€ 27,78 (1/9 di € 250,00)
	entro il 30 aprile 2018	€ 31,25 (1/8 di € 250,00)
	entro il 30 aprile 2019	€ 35,71 (1/7 di € 250,00)
	entro il 31 dicembre 2023/2 gennaio 2024	€ 41,67 (1/6 di € 250,00)
	fino alla notifica dell'atto impositivo	€ 50,00 (1/5 di € 250,00)
Correzione eseguita oltre i successivi 15 giorni (a partire dal 16 dicembre 2017)	<i>Ravvedimento operoso</i>	<i>Sanzione amministrativa ridotta</i>
	entro il 28 febbraio 2018	€ 55,56 (1/9 di € 500,00)
	entro il 30 aprile 2018	€ 62,50 (1/8 di € 500,00)
	entro il 30 aprile 2019	€ 71,43 (1/7 di € 500,00)
	entro il 31 dicembre 2023/2 gennaio 2024	€ 83,33 (1/6 di € 500,00)
	fino alla notifica dell'atto impositivo	€ 100,00 (1/5 di € 500,00)

QUARTO TRIMESTRE 2017 [mesi di ottobre, novembre e dicembre 2017]

Termine di presentazione		28 febbraio 2018
Correzione eseguita nei successivi 15 giorni (entro il 15 marzo 2018)	<i>Ravvedimento operoso</i>	<i>Sanzione amministrativa ridotta</i>
	entro il 29 maggio 2018	€ 27,78 (1/9 di € 250,00)
	entro il 30 aprile 2019	€ 31,25 (1/8 di € 250,00)
	entro il 30 aprile 2020	€ 35,71 (1/7 di € 250,00)
	entro il 31 dicembre 2024	€ 41,67 (1/6 di € 250,00)
	fino alla notifica dell'atto impositivo	€ 50,00 (1/5 di € 250,00)
Correzione eseguita oltre i successivi 15 giorni (a partire dal 16 marzo 2018)	<i>Ravvedimento operoso</i>	<i>Sanzione amministrativa ridotta</i>
	entro il 29 maggio 2018	€ 55,56 (1/9 di € 500,00)
	entro il 30 aprile 2019	€ 62,50 (1/8 di € 500,00)
	entro il 30 aprile 2020	€ 71,43 (1/7 di € 500,00)
	entro il 31 dicembre 2024	€ 83,33 (1/6 di € 500,00)
	fino alla notifica dell'atto impositivo	€ 100,00 (1/5 di € 500,00)

Regola: la sanzione amministrativa ridotta è pari:

- a 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il novantesimo giorno dall'omissione o dall'errore;
- a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- a 1/7 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
- a 1/6 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
- a 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la constatazione della violazione (ai sensi dell'art. 24 della L. 7 gennaio 1929, n. 4).

La improrogabile necessità di una riforma della giustizia tributaria

di Giovambattista Palumbo

Il 20.10.2016 è stata pubblicata l'Ordinanza n. 227/2016 della Corte Costituzionale, con cui la Consulta si è pronunciata sulla legittimità costituzionale dell'attuale impianto della giustizia tributaria e di molte norme del vigente processo tributario.

Con ordinanza del 23 settembre 2014, infatti, la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia aveva sollevato varie questioni di legittimità costituzionale sui dlgs 545 e 546/92, dubitando, in sostanza, che l'ordinamento e l'organizzazione della giustizia tributaria fossero compatibili con la garanzia di indipendenza anche apparente del giudice, richiesta dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (Corte EDU) in tema di «equo processo», in particolar modo sotto il profilo dei rapporti tra i giudici tributari e il personale amministrativo di supporto, l'autonomia gestionale dei mezzi materiali necessari per l'esercizio della giurisdizione e lo status economico dei medesimi giudici.

Secondo la Corte Costituzionale le questioni sollevate sono inammissibili, visto che il rimettente invoca plurimi interventi additivi, diretti a delineare un nuovo assetto dell'ordinamento e dell'organizzazione della giustizia tributaria, con conseguente indeterminatezza ed ambiguità dei petita.

La Consulta evidenzia poi comunque che «un'altra ragione di inammissibilità deriva dal fatto che il giudice a quo ha richiesto a questa Corte plurimi interventi creativi, caratterizzati da un grado di manipolatività tanto elevato da investire, non singole disposizioni o il congiunto operare di alcune di esse, ma un intero sistema di norme, ..., nonché, in generale, il sistema organizzativo delle risorse umane e materiali della giustizia tributaria» e «che interventi di questo tipo – manipolativi di sistema – sono in linea di principio estranei alla giustizia costituzionale, poiché eccedono i poteri di intervento della Corte, implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore»;

Insomma, al di là della dichiarazione di inammissibilità, la sentenza appare come una sentenza «monito» per il legislatore ad intervenire sul sistema giustizia tributaria.

Al di là dunque delle specifiche questioni che erano oggetto del giudizio e che riguardavano, in particolare, i rapporti tra i giudici tributari e il personale amministrativo di supporto, l'autonomia gestionale dei mezzi materiali necessari per l'esercizio della giurisdizione e lo status economico dei medesimi giudici, oltre che, quanto al processo ver e proprio, l'assenza, nella disciplina della ricsuzione e dell'astensione, di un rimedio al difetto di apparente indipendenza del giudice tributario per ragioni di natura ordinamentale, l'Ordinanza è l'occasione per una riflessione su quali potrebbero essere le direttrici di una riforma della Giustizia Tributaria. Compito questo (si concorda con la Consulta) del Legislatore.

La legge 11 marzo 2014, n. 23, aveva del resto conferito una delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

E l'articolo 9 del decreto legislativo 156 del 24 settembre 2015, emesso in attuazione di tale legge delega, ha riguardato proprio la revisione del contenzioso tributario.

La norma citata ha dato in particolare attuazione all'articolo 10 della legge di delega fiscale, il quale recava, in primo luogo, la delega per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, da perseguire sia

Continua



mediante la razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche in un'ottica di deflazione del contenzioso, sia tramite l'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria.

Ai sensi del comma 1, lettera b) dell'articolo 10 cit, l'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, doveva essere raggiunto, in particolare, attraverso interventi riguardanti:

- ☑ la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie;
- ☑ l'eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comunque non attinenti a fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico-sociale, con conseguente regolazione, secondo i criteri propri del processo civile, delle ipotesi di inosservanza dei criteri di attribuzione delle controversie alla cognizione degli organi giudicanti monocratici o collegiali, con connessa disciplina dei requisiti di professionalità necessari per l'esercizio della giurisdizione in forma monocratica;
- ☑ la revisione delle soglie per le quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente e l'eventuale ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi alle commissioni tributarie;
- ☑ il massimo ampliamento dell'utilizzazione della posta elettronica certificata per le comunicazioni e notificazioni;
- ☑ l'attribuzione e la durata, anche temporanea e rinnovabile, degli incarichi direttivi;
- ☑ i criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie;
- ☑ la semplificazione e razionalizzazione della disciplina relativa al meccanismo di elezione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, in particolare attraverso la concentrazione delle relative competenze e funzioni direttamente in capo al Consiglio medesimo e la previsione di forme e modalità procedurali idonee ad assicurare l'ordinato e tempestivo svolgimento delle elezioni;
- ☑ il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica;
- ☑ l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario;
- ☑ la previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie;
- ☑ l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca;
- ☑ il rafforzamento del contenuto informativo della relazione ministeriale sull'attività delle commissioni tributarie.
- ☑ In ottemperanza alla suddetta delega (che riguardava molti dei temi posti all'attenzione della Consulta dalla Commissione Tributaria di Reggio Emilia), il citato decreto ha dunque apportato numerose innovazioni all'assetto del processo in materia tributaria.
- ☑ In estrema sintesi, le norme introdotte:
 - ☑ intendono sottolineare il ruolo di parte processuale delle nuove articolazioni dell'Amministrazione finanziaria, ivi compresi gli agenti della riscossione ed i concessionari della riscossione per conto degli enti territoriali,
 - ☑ in materia di assistenza tecnica nel processo, elevano il valore della lite che consente alle parti di stare in giudizio senza assistenza tecnica, complessivamente riformando e razionalizzando la disciplina dei soggetti abilitati a tale attività;
 - ☑ rafforzano il principio in base al quale le spese del giudizio tributario seguono la soccombenza, in particolare riducendo la discrezionalità del giudice nel disporre la compensazione delle spese;
 - ☑ modificano la disciplina di comunicazioni e notifiche, orientandola verso il rafforzamento degli strumenti

Continua

telematici ed elettronici;

- ☑ estendono a tutti gli enti impositori l'istituto del reclamo/mediazione, razionalizzandone la struttura ed incoraggiandone l'utilizzo mediante la previsione di "sconti" sulle sanzioni irrogate;
- ☑ dettano una disciplina delle diverse tipologie di conciliazione giudiziale, rafforzando tale istituto ed estendendolo anche ai giudizi pendenti davanti alla Commissione tributaria regionale; in tal modo la conciliazione è resa esperibile per tutta la durata del giudizio di merito, anche mediante l'introduzione di disposizioni premiali che riducono l'entità delle sanzioni irrogabili;
- ☑ stabiliscono che anche la sentenza di primo grado è provvisoriamente esecutiva, salvo provvedimento di sospensione;
- ☑ apportano ulteriori modifiche con l'intento di velocizzare il giudizio tributario e ottenere effetti deflativi del contenzioso, quali il ricorso per saltum alla Cassazione;
- ☑ dispongono l'immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente, il cui pagamento può essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia, ove superi l'importo di 10.000 euro;
- ☑ rafforzano il cosiddetto rimedio dell'ottemperanza, esperibile anche nei confronti degli agenti della riscossione e dei concessionari della riscossione.

Ai sensi dell'articolo 12 dello stesso decreto, la riforma del contenzioso è entrata in vigore il 1° gennaio 2016, ad eccezione delle disposizioni relative ai nuovi articoli 67-bis (esecuzione provvisoria delle sentenze delle commissioni tributarie) e 69 (esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente) del Dlgs 546/1992, nonché della disposizione abrogativa dell'articolo 69-bis del vigente Dlgs 546/1992, per le quali l'entrata in vigore è stata stabilita al 1° giugno 2016.

Le nuove norme processuali si applicano a tutti i giudizi pendenti alla data della loro entrata in vigore.

Tale restyling, tuttavia, non appare ancora dirimente nel superare i tanti problemi che ancora affliggono la giustizia tributaria.

Analizzando il dato complessivo relativo all'anno 2015, nei due gradi di giudizio di merito si sono infatti complessivamente registrati 256.901 ricorsi pervenuti e 298.313 ricorsi definiti; rispetto all'anno 2014, si registra dunque un aumento in termini percentuali pari al 5,87% per ricorsi pervenuti e una riduzione dell'1,18% per i ricorsi definiti.

Non appare quindi in realtà corretto affermare che il contenzioso tributario in generale diminuisce.

Nel complesso di tale contenzioso, del resto, le cause "minori" presentano numeri importanti.

Andamento dei ricorsi per valore						
Fascia di valore della causa	Ctp			Ctr		
	Numero	%	Valore	Numero	%	Valore
Fino a 2.582,28 €	77.486	41,18	60.028.158,42	17.455	25,45	14.170.969,23
Tra 2.582,29 e 20.000 €	51.928	27,60	449.949.846,76	20.841	30,39	193.766.332,27
Tra 20.000 e 100.000 €	33.329	17,71	1.501.626.784,80	16.330	23,81	738.235.670,15
Tra 100.000 e 250.000 €	9.195	4,89	1.436.427.866,14	4.490	6,55	712.525.720,04
Tra 250.000 e 1.000.000 €	6.092	3,24	2.964.976.909,57	3.014	4,39	1.468.110.442,51
Oltre 1.000.000 €	3.170	1,68	15.236.460.564,04	1.620	2,36	8.592.754.830,78
Valore indeterminabile	6.963	3,70	-	4.830	7,04	-
TOTALE	188.163	100,00	21.649.470.129,73	68.580	100,00	11.719.563.964,98

Fonte: Elaborazione ItaliaOggi Sette su dati Dipartimento finanze - Direzione giustizia tributaria

Continua



Nel 2015, il 68,78% dei procedimenti in CTP e il 55,84% delle procedimenti in CTR è stato sotto i 20.000 Euro.

170.000 Fascicoli, che peraltro valgono “solo” 720 milioni di Euro, rispetto ai 34 miliardi in contenzioso (solo in primo e secondo grado).

Il contenzioso “bagatellare” rappresenta dunque la gran parte delle cause pendenti, ma vale una percentuale irrisoria del valore in contenzioso, laddove le cause di maggior rilievo economico (da 100.000,00 euro in su), sono in media meno del 12%.

In tutto questo le richieste di trasmissione fascicoli in Cassazione sono più delle cause definite e dunque il carico della Corte aumenta.

Solo nel 2014 abbiamo in Cassazione 10.440 fascicoli trasmessi dalla CTR per un valore di quasi 7,5 miliardi.

E, sempre in Cassazione, a fronte di 3500 decisioni con proponente Agenzia entrate abbiamo circa 2200 decisioni con proponente contribuente.

Il che vuol dire che l’Agenzia ricorre molto più spesso in Cassazione rispetto al contribuente (nei cui ricorsi sono compresi peraltro anche quelli relativi a tutti gli altri enti impositori).

Per la gestione di tale immane carico vi sono circa 3300 giudici tributari di cui circa 1800 non togati.

I numeri su cui intervenire per una eventuale riforma della giustizia tributaria non sono quindi neppure rilevanti, laddove, ipotizzando giudici con impegno a tempo pieno, potrebbe probabilmente bastare, per esempio, anche una giustizia tributaria amministrata da poche centinaia di giudici onorari per le cause “bagatellari” (ancor meno se si prevedesse il giudice monocratico e limiti all’impugnabilità) e poche centinaia di giudici togati per le cause sopra 20000 euro (ancor meno se si alzasse la soglia monetaria).

E questo sarebbe in linea con il dettato costituzionale, laddove l’art. 111 della Costituzione stabilisce, al comma 1, che *“la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge”* ed al comma 2 che *“Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata”*.

Tali disposizioni valgono per ogni tipo di processo e quindi anche per il processo tributario.

E avere diritto ad un giusto processo significa innanzitutto avere diritto ad un giudice indipendente, professionista ed imparziale.

Un processo è infatti veramente tale solo se i suoi protagonisti (sia il giudice che le parti) sono dei “professionisti” della materia, ad essa dedicati a tempo pieno.

Attribuire però la giurisdizione tributaria a sezioni specializzate dell’autorità giudiziaria civile (come da alcuni progetti paventato) significherebbe travolgerla con migliaia di nuovi processi dall’elevato profilo tecnico e, quindi, aggravare la crisi della giustizia ordinaria.

Meglio sarebbe allora prendere spunto dalla positiva esperienza della Sezione Tributaria presso la Corte di Cassazione, la quale conferma che la specificità della materia fiscale impone ormai che nel processo tributario operino tanto un soggetto qualificato e indipendente, che decida, quanto un soggetto, altrettanto qualificato e deontologicamente preparato, che assista in giudizio le parti e migliori quindi la qualità del contraddittorio.

In tale contesto (vista anche la riforma dell’Amministrazione Finanziaria di cui tanto si sta parlando in questi giorni) anche la professionalità della difesa dell’Amministrazione potrebbe essere rafforzata, magari prevedendosi (come per esempio accade in Germania) che possano difendere l’Amministrazione in giudizio solo funzionari abilitati alla professione di avvocato.

Infine un’ultima considerazione.:

Continua

Il carico del processo tributario è per quasi il 20% imputabile agli enti locali (almeno in 1° grado). Il rafforzamento e il monitoraggio della buona applicazione dell'istituto della mediazione, nel loro caso (laddove il contenzioso sotto i 20.000 è quasi il 97%), sarebbe dunque determinante sia per fare affluire alle casse comunali rilevanti risorse e sia per liberare le aule tributarie da procedimenti per lo più di poche centinaia di Euro (che per assurdo arrivano spesso anche in Cassazione).

La prima trasformazione legislativa che, in linea anche con gli altri ordinamenti europei, viene in mente è, in conclusione, quella dell'istituzione di un giudice professionale togato, specializzato e a tempo pieno, magari affiancato da un giudice onorario per le liti di valore minore, similmente a quel che accade nella giustizia civile con il giudice di pace.

Insomma, una vera e propria riforma della Giustizia tributaria che faccia assurgere il processo tributario al rango che, per il tipo di interessi coinvolti e il valore economico delle cause, certamente gli spetta.

Individuazione del Titolare Effettivo - Software in Excel

De Bonis Massimiliano

[PRESENTAZIONE →](#)

Prezzo Online:

79,00 € **59,00 €** + I.V.A.

[AGGIUNGI AL CARRELLO](#)

Offerta valida fino al 20/10/2017

[Aggiungi alla Wishlist](#)

[Segnala a un Collega](#)

Dettagli

"Titolare Effettivo Easy", sviluppato in ambiente Excel (sviluppato da Alessandro Mattavelli e Massimiliano De Bonis), consente di supportare il professionista nella individuazione della casistica applicabile al cliente in relazione alla **individuazione del titolare effettivo**, ed all'utilizzo della **modulistica relativa alla dichiarazione** che il cliente deve rendere in merito.

Attraverso un percorso guidato, con pochi click di mouse, l'utente sarà in grado di **individuare la tipologia di dichiarazione da richiedere al cliente**.

Il pannello di controllo consente in ogni fase di:

- tornare alla schermata precedente
- tornare alla home page
- iniziare una nuova valutazione
- consultare l'elenco degli altri software elaborati dall'autore

Al termine del breve percorso guidato sarà proposta la schermata con la tipologia di soggetto individuato e cliccando sull'icona del file "Word" **sarà automaticamente proposta la dichiarazione da predisporre** e far sottoscrivere al cliente (**modello liberamente modificabile dall'utente**)



La modulistica recepisce pienamente le **modifiche normative** intervenute a seguito dell'entrata in vigore del **D.L. 90/2017** che ha modificato il testo del D.Lgs 231/2007

Il corretto inserimento della data determinerà la modulistica concernente i riferimenti legislativi aggiornati

Nell'ipotesi in cui il percorso guidato non proponesse alcuna casistica applicabile alla fattispecie esaminata dall'utente, sarà possibile ottenere assistenza diretta dall'autore.

Avvicendamento tra Equitalia e Agenzia delle Entrate - Riscossioni



di Massimo Pipino

Come ben noto, dando attuazione a quanto previsto dal recente Decreto Legge n. 193/2016 (titolato “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili”), convertito con Legge 1° dicembre 2016, n. 225, il legislatore ha provveduto a mettere in liquidazione, a partire dal 1° luglio u.s., “EQUITALIA S.p.A”, ente riscossore partecipato al 51% da parte dell’Agenzia delle Entrate e al 49% dal parte dell’INPS, a suo tempo istituito, attraverso un complesso ed intricato iter legislativo, partito addirittura con l’entrata in vigore dell’articolo 3 del Decreto Legge 30 settembre 2005, n. 203, deliberato dal Governo Berlusconi III, convertito con modificazioni nella Legge 2 dicembre 2005, n. 248 (anche se i detrattori dell’ente in questione non se ne sono mai voluti ricordare), che costituiva “Riscossione S.p.A.”, che il 12 marzo 2007 prese come nome “EQUITALIA S.p.A.”. Scopo dell’Istituto era la razionalizzazione delle procedure di riscossione dei tributi in precedenza affidate ad una pletera di soggetti privati, che operavano in ambiti spesso molto piccoli, a volte anche più di uno all’interno di un singolo territorio provinciale e non sempre in seguito a procedure concorsuali ragionevolmente trasparenti.

Al posto di “EQUITALIA” che, è bene sottolinearlo sin da subito (e si vedrà in seguito meglio il perché è bene sottolinearlo), era un ente di diritto privato, ancorché a completa partecipazione pubblica, è stato creato un nuovo ente, questa volta di diritto pubblico, dal nome “Agenzia delle Entrate-Riscossione”.

La prima ovvia domanda che ci si pone, al di là delle motivazioni squisitamente politiche che hanno portato a questo ricambio, è quindi quali siano le differenze, soprattutto in termini di poteri nei confronti dei contribuenti, tra i due soggetti deputati alla riscossione dei tributi. È infatti chiaro il fatto che, mentre in regime “EQUITALIA” le funzioni di accertamento e di recupero delle entrate tributarie erano suddivise tra due soggetti distinti, “EQUITALIA”, appunto ed Agenzia delle Entrate, ora sono invece accentrate in un unico soggetto, determinando un accentramento di poteri di latitudine eccessiva potenzialmente fonte di abusi.

Senza ovviamente voler insegnare ai gatti ad arrampicare ma solo per una corretta metodologia espositiva sarà opportuno esplicitare le caratteristiche dell’ambito argomentativo in cui stiamo muovendo: nel momento in cui ci si riferisce ad “EQUITALIA”, si tratta di una Spa (società per azioni) di diritto privato, anche se il suo capitale è in mano pubblica, essendo il 51% detenuto dall’Agenzia delle Entrate e il residuo 49% dall’INPS; nel secondo caso, invece, ossia facendo riferimento all’Agenzia delle Entrate-Riscossione, ci si riferisce di un ente pubblico economico, sottoposto all’indirizzo e alla vigilanza del ministro dell’Economia e delle Finanze, ma – come dice il nome stesso – rientrando nell’ambito della struttura dell’Agenzia delle Entrate. È vero che dal punto di vista sostanziale le cose non mutano di molto: in entrambi i casi, infatti, l’Agente per la riscossione esattoriale è un soggetto sotto l’egida e l’influenza dell’Agenzia delle Entrate, ieri in veste di socio di maggioranza, oggi come struttura “madre” (il che significa che, almeno dal punto di vista della politica nei rapporti col contribuente, cambierà davvero poco e tale constatazione viene rafforzato anche dal fatto che il personale dipendente – quello che, cioè, si troverà dietro lo sportello o a dirigere le singole sedi territoriali – sarà lo stesso che prima sedeva sulle poltrone della società per azioni) ma, dal punto di vista formale, le differenze sono notevoli ed importanti tanto che potrebbero implicare, a cascata, problemi anche di non poco conto. Vediamoli qui di

Continua

seguito.

Innanzitutto, il nuovo Agente per la riscossione diventa a tutti gli effetti una Pubblica Amministrazione acquisendone anche tutti i poteri che la legge non aveva mai esteso ad "EQUITALIA": in particolare, proprio quei poteri più penetranti ed invasivi nei confronti del contribuente che normalmente spettano all'Agenzia delle Entrate. Il riferimento è, ovviamente, alla possibilità che viene riconosciuta ad "Agenzia delle Entrate-Riscossione" di accedere a qualsivoglia banca dati telematica per verificare il possesso, da parte dei contribuenti indagati per morosità fiscale, di redditi o beni potenzialmente da sottoporre a procedure di pignoramento. In altre parole, la fase dell'esecuzione forzata nei confronti dei soggetti che si trovano ad essere in debito con il fisco sarà più precisa, diretta, immediata, mirata e, quindi, si ritiene, efficiente.

A questo proposito, e per ironia della sorte, c'è da dire che "EQUITALIA" aveva a suo tempo più volte sollecitato sia il Governo che il Parlamento al fine di ottenere un'estensione dei propri poteri e, nella sua sostituzione con "Agenzia delle Entrate-Riscossione", in un certo senso, è stata ascoltata! Alla faccia del criticatissimo mastino persecutore spietato dei "poveri" contribuenti evasori "per necessità" di cui molte parti politiche si sono erse a paladine (senza nemmeno sapere di che cosa stavano parlando).

Ma torniamo a scrivere di cose serie: al di là del non secondario incremento di poteri di verifica ed ispettivi che consegue il passaggio da soggetto privato a soggetto pubblico dell'Ente riscossore vi è un secondo punto veramente nodale ed attiene il personale dipendente della nuova struttura con importanti potenziali ricadute sulla legittimità stessa di "Agenzia delle Entrate-Riscossione". Se per le Spa, così come per tutti i datori di lavoro privati, le assunzioni non sono in alcun modo subordinate a regole specifiche stabilite per legge, potendo quindi avvenire anche in conseguenza di una "chiamata diretta", senza che peraltro vi sia, almeno in linea teorica, alcuna necessità di verifica e garanzia, nel settore pubblico non è assolutamente così: la Costituzione attualmente vigente, infatti, subordina qualsiasi reclutamento di personale nel settore pubblico ad un bando di concorso pubblico (e questo, secondo la Corte Costituzionale, vale sia per le nuove assunzioni che per le promozioni del personale già assunto). Il tutto per garantire l'imparzialità e il buon andamento della Pubblica Amministrazione attraverso una procedura di selezione rigorosa di quelli che dovrebbero essere, almeno in teoria, i "migliori" (il lettore ci consenta un certo scetticismo).

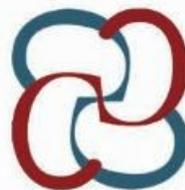
In teoria, quindi, con la nascita di "Agenzia delle Entrate-Riscossione", i dipendenti di "EQUITALIA" che, già nel Decreto-Legge n. 193/2016 erano previsti migrare in toto nel nuovo istituto, avrebbero però dovuto essere sottoposti a un concorso al fine di vagliarne capacità ed esperienza. E invece non sarà proprio così. Nella Legge 1° dicembre 2016, n. 225, di conversione del Decreto Legge n. 193/2016 approvata dal Governo, infatti, c'è una resa incondizionata alle pretese dei sindacati, preoccupati della sorte dei propri iscritti (e non, evidentemente, delle ragioni dei contribuenti – ed il che è tutto dire sulla terzietà delle organizzazioni sindacali e sul loro effettivo ruolo nell'economia dei rapporti amministrazione fiscale - contribuenti). Di talché la nuova legge prevede il passaggio automatico del personale prima in forza in "EQUITALIA" al nuovo ente pubblico. Gli stessi dipendenti che in precedenza erano stati assunti da parte di quella che, a tutti gli effetti, risultava essere una società di diritto privato, verranno quindi trasferiti in carico alla Pubblica Amministrazione, senza che debbano, come invece prevede la norma costituzionale, alcun previo concorso. La Legge 1° dicembre 2016, n. 225 prevede, in maniera del tutto generica ed atecnica, solo che: *"...il personale delle società del Gruppo Equitalia con contratto di lavoro a tempo indeterminato, in servizio alla data di entrata in vigore del presente decreto, senza soluzione di continuità e con la garanzia della posizione giuridica ed economica maturata alla data del trasferimento, è trasferito all'ente pubblico economico (...), previo superamento di apposita procedura di selezione e verifica delle competenze, in coerenza con i principi di trasparenza, pubblicità e imparzialità"*. Una "procedura di selezione e verifica" che certo non si concretizzerà in un bando pubblico (che non ci sarà). Sorge quindi un quesito, banale ma di fondamentale importanza: per quale ragione non chiamare le cose col proprio nome, come Costituzione

Continua

invece imporrebbe? Nessuno si è preso il disturbo di chiarire al cittadino-contribuente secondo quali modalità avverrà questa selezione, quali saranno i criteri di valutazione che verranno assunti, quali saranno i requisiti minimi richiesti, nonostante l'estrema delicatezza dei compiti, per l'assunzione in "Agenzia delle Entrate-Riscossione": tutte circostanze che, invece, in un concorso pubblico devono essere esplicitamente elencate nel bando, aperto peraltro a tutti e non solo a una fascia di ristretti fortunati. Ed ancora: chi ci dice secondo quali modalità sono avvenute le assunzioni in Equitalia (d'altra parte trattandosi di un soggetto privato la discrezionalità era non solo garantita ma dovuta)?

Senza voler ulteriormente procedere sul pericoloso piano inclinato del sospetto in merito alla qualità del personale in transito automatico da "EQUITALIA" ad "Agenzia delle Entrate-Riscossione", è indispensabile chiarire che da quanto accennato discendono due importanti conseguenze. La prima è davvero preoccupante: a un personale che teoricamente potrebbe anche non essere preparato e formato secondo i crismi di un concorso pubblico (ripetiamo: nulla chiarisce secondo quali criteri il personale di "EQUITALIA" è stato assunto), verranno accordati gli stessi forti ed invasivi poteri dei funzionari e dirigenti dell'Agenzia delle Entrate (i cui criteri di assunzione sono invece sanciti da bandi di concorso pubblici). Come abbiamo già detto più sopra, infatti, le attribuzioni del nuovo ente pubblico sono molto più penetranti rispetto a quelli che erano riconosciuti ad "EQUITALIA". Ci ritroveremo così con soggetti che, da semplici dipendenti di una società privata (perché questo era "EQUITALIA", al di là dei vari infingimenti della politica), saranno diventati, in un solo colpo, pubblici ufficiali – e si tratta di quegli stessi soggetti che, in precedenza, facevano spallucce davanti alle richieste dei contribuenti dietro lo sportello e, al più, dinanzi all'incertezza delle decisioni, invitavano a «rivolgersi al giudice, perché noi non possiamo farci nulla». Questo personale potrà firmare atti, certificare copie di estratti di ruolo, notifiche e quant'altro, dando ad essi la fede privilegiata che viene attribuita, per legge, a tutti gli atti pubblici sottoscritti da pubblici ufficiali.

La seconda conseguenza è una diretta prosecuzione del ragionamento. Qualcuno domani potrebbe anche svegliarsi e ritenere che tutto questo sia del tutto incostituzionale e, quindi, impugnare queste nomine proprio come è a suo tempo già avvenuto con quelle famose promozioni a dirigenti, all'interno dell'Agenzia delle Entrate, che la Corte Costituzionale solo l'anno scorso aveva annullato. Con la conseguenza che, caducati gli organi, cadranno anche i relativi poteri con effetto retroattivo e, con essi, tutti gli atti e tutte le cartelle firmate e notificate da Agenzia delle Entrate-Riscossione. Questo significherà ricorsi dei contribuenti ai tribunali, spese processuali che sosterrà lo Stato e, in caso di soccombenza, mancato recupero dell'evasione fiscale. Ma intanto il Governo sarà cambiato e i costi di questa manovra populistica saranno sopportati da chi si troverà ad esserne il successore. Chi scrive ritiene di avere già sufficientemente dato sfogo al proprio pensiero e lascia al lettore di proseguire il ragionamento.

 **contabile**
telematico
software



**CAMBIA PROGRAMMA
UNA VOLTA PER TUTTE**



Operazioni in uscita dal conto corrente bancario di un professionista secondo il giudice di legittimità



di Isabella Buscema

Secondo un preciso¹ orientamento del giudice di legittimità (Cass. Sez. 5[^], sent. n. 23041 del 2015, n. 16440, n. 12779 e n. 12781 del 2016; Sez. 6-5, ord. n. 24862 e n. 19970 del 2016) è venuta meno ,a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, la presunzione di imputazione ai "compensi" dei lavoratori autonomi o dei professionisti intellettuali sia dei prelevamenti che dei versamenti operati sui conti bancari ; in particolare, la citata sentenza n. 23401/2015 così recita "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presunzione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, secondo cui sia i prelevamenti sia i versamenti operati sui conti correnti bancari, non annotati contabilmente, vanno imputati ai ricavi conseguiti, nella propria attività, dal contribuente che non ne dimostri l'inclusione nella base imponibile oppure l'estraneità alla produzione del reddito, si riferisce ai soli imprenditori e non anche ai lavoratori autonomi o professionisti intellettuali, essendo venuta meno, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, la modifica della citata disposizione, apportata dalla L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 402, sicchè non è più sostenibile l'equiparazione, ai fini della presunzione, tra attività d'impresa e professionale per gli anni anteriori").

Secondo diverso² orientamento del giudice di legittimità "In tema di accertamento, resta invariata la presunzione legale posta dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sicchè questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili, essendo venuta meno, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale limitatamente ai prelevamenti sui conti correnti" (Cass. Sez. 5, n. 16697 del 2016; Cass. Sez. 5, n. 18065, n. 18066, n. 18067, n. 16686, n. 16699, n. 11776, n. 6093 del 2016; n. 23575 del 2015 n. 5152 e n. 5153 del 2017; Sez. 6-5, ord. n. 7453, n. 9078 e n. 19029 del 2016; Cass. Sez. 5", n. 18126, n. 18125, n. 16929, n. 13470, n. 12021 del 2015) La Corte costituzionale ha inteso escludere l'operatività della presunzione legale basata sugli accertamenti bancari, nei confronti dei lavoratori autonomi, solo ed esclusivamente ai prelevamenti..Le operazioni in uscita dal conto corrente bancario di un professionista non possono essere assoggettate alla presunzione di redditi non dichiarati, ma è onere dell'Amministrazione finanziaria comprovare i fatti costitutivi posti a base dell'accertamento. Tale principio implica l'illegittimità degli accertamenti basati su detta presunzione, ed è applicabile a tutte le controversie per le quali non sia formato il giudicato deve ritenersi "arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito", fermo restando, dunque, la piena applicazione della presunzione, sia per i prelevamenti sia per i versamenti bancari ingiustificati, nei confronti dei soggetti titolari di reddito di impresa, la presunzione è applicabile anche ai lavoratori autonomi/professionisti, ma limitatamente alle operazioni in entrata³ sui conti correnti bancari (versamenti) che non risultino giustificati. L'applicazione della presunzione determina uno spostamento in capo al contribuente dell'onere di provare che le operazioni non sono riferibili a redditi non dichiarati.

Viceversa, con riferimento ai prelevamenti sul conto corrente di un lavoratore autonomo, in caso di verifica dei

Continua



movimenti bancari, resta in capo al Fisco l'onere di comprovare i fatti costitutivi posti a base dell'accertamento⁴.

Note

(1) In diverse occasioni (cfr sentenze 23041/2015 e 12779, 12781 e 16440 del 2016) la Cassazione ha stabilito per i professionisti l'inapplicabilità della presunzione legale non solo per i prelevamenti non giustificati, ma anche per i versamenti (non giustificati). Per tale orientamento la presunzione di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui sia i prelevamenti sia i versamenti operati sui conti correnti bancari vanno imputati ai ricavi se il contribuente non ne dimostra l'inclusione nella base imponibile oppure l'estraneità alla produzione del reddito, si riferisce ai soli imprenditori e non anche ai lavoratori autonomi. La sentenza della Corte costituzionale n. 228/2014 ha, infatti, eliminato la modifica della citata norma apportata dall'art. 1, comma 402, legge n. 311/2004, per cui non è più sostenibile l'equiparazione, ai fini della presunzione, tra attività di impresa e professionale. (Cass. civ. Sez. V, 21-06-2016, n. 12779)

(2) Secondo tale scelta ermeneutica mentre per i versamenti non giustificati siamo di fronte a una presunzione legale che sposta l'onere della prova contraria in capo al professionista, per i prelievi di contanti, tale presunzione non ha la stessa forza ed è quindi destinata a essere derubricata in semplice. In sostanza, per i lavoratori autonomi e in particolar modo per i professionisti, le risultanze bancarie per i prelievi di contanti non hanno alcun effetto di presunzione legale, ma valgono se e nella misura in cui possono costituire elementi gravi, precisi e concordanti dell'evasione

(3) In tema di accertamento ai professionisti o lavoratori autonomi, fondato su indagini bancarie, resta invariata la presunzione legale relativa ai soli versamenti effettuati sul conto corrente, mentre è venuta meno l'equiparazione logica tra l'attività imprenditoriale e quella professionale in relazione ai prelevamenti sui conti correnti (CAS 26-04-2017 n.10249 sez. T)

(4) La Corte Costituzionale con sentenza in data 06/10/2014, n. 228, ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 32, comma 1, numero 2) secondo periodo, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, come modificato dall'art. 1, comma 402, lett. a), numero I), della l. 30 dicembre 2004 n. 311 (legge Finanziaria 2005) - ai sensi del quale nell'ambito delle verifiche bancarie (...) sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni -limitatamente alle parole "o compensi". La Corte ha, infatti, ritenuto che è arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati dai conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito. Ne consegue che, in assenza di altri elementi di prova, i prelievi dal conto corrente del professionista non possono essere considerati compensi

Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 30-01-2017) 09-08-2017, n. 19806

Fatto Diritto P.Q.M.
REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BIELLI Stefano - Presidente -

Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi - Consigliere -

Dott. CAIAZZO Rosario - Consigliere -

Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Consigliere -

Dott. LUCIOTTI Lucio - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 15151/2012 R.G. proposto da:

Avv. F.A., in giudizio di persona, con domicilio eletto presso il proprio studio legale, in (OMISSIS);

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 287/02/2011, depositata in data 13 dicembre 2011.

Udita la relazione svolta alla pubblica udienza del 30 gennaio 2017 dal Cons. Dott. Lucio Luciotti;

Continua

udito, per il ricorrente, l'Avv. Marina Messina, per delega verbale dell'avv. F.A.;
udito l'Avv. Pasquale Pucciariello, per l'Avvocatura Generale dello Stato;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ZENO Immacolata, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso previa riunione con il ricorso iscritto al n. 21524/12 R.G..

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate emetteva, nei confronti dell'avvocato F.A., avviso di accertamento relativamente all'anno di imposta 2005 di maggiori redditi ai fini IRPEF e di maggiori ricavi ai fini IVA emersi a seguito della verifica delle movimentazioni bancarie effettuate dal predetto professionista nel periodo di imposta considerato, che non avevano trovato "riconciliazione" in sede di contraddittorio endoprocedimentale.
2. La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma, di rigetto del ricorso avverso il predetto atto impositivo, veniva confermata dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, adita dal ricorrente, che, per quanto ancora di interesse, riteneva che il contribuente non aveva fornito alcun elemento concreto di riscontro "circa l'oggetto dell'operazione in entrata" nè "circa l'esatta individuazione del beneficiario" delle "rilevantissime operazioni in uscita" di "quasi 70.000 Euro".
3. Avverso la sentenza di appello n. 287 del 13 dicembre 2011, il contribuente propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi, illustrati con memoria depositata ai sensi dell'art. 378 cod. proc. civ., cui replica l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di censura, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, nonchè del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, nonchè degli artt. 24 e 53 Cost..

1.1. Sostiene il ricorrente che i giudici di appello avevano omissis di rilevare d'ufficio la nullità dell'avviso di accertamento emesso ante tempus, prima del decorso del termine (di sessanta giorni) previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212 del 2000), peraltro omettendo di motivare le ragioni dell'urgenza.

2. Il motivo è inammissibile perchè con esso il ricorrente prospetta la questione della nullità dell'atto impositivo emesso ante tempus, per la prima volta - e quindi inammissibilmente (da ultimo, Cass. n. 27143 del 2016)-in sede di giudizio di legittimità, come confermato dalla contestata omissis rilevazione d'ufficio da parte dei giudici di appello della questione che il ricorrente avrebbe dovuto provare di aver tempestivamente proposto nell'originario ricorso introduttivo e di averlo riproposto come motivo d'appello.

Invero, essendo noto (come ribadito da Cass. n. 22662 del 2014) che 2 "il contenzioso tributario ha un oggetto rigidamente delimitato dalle contestazioni comprese nei motivi di impugnazione avverso l'atto impositivo dedotti col ricorso introduttivo (D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 18 e 24), i quali costituiscono la "causa petendi" rispetto all'invocato annullamento dell'atto (13934/2011) e la cui formulazione soggiace alla preclusione stabilita dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24, comma 2 (Cass. 9754/2003)", era onere - nella specie non assolto - del ricorrente, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso, di indicare in maniera specifica il luogo in cui aveva dedotto il vizio dell'atto impositivo e di riprodurre la parte del ricorso introduttivo dinanzi al primo giudice in cui aveva introdotto le questioni sollevate nel motivo di ricorso per cassazione in esame, che nella specie è modalità di prospettazione del motivo imposta anche dal fatto che la sentenza di appello, nella parte espositiva dello svolgimento del processo, elenca in maniera dettagliata i motivi di impugnazione dell'atto impositivo e della sentenza di primo grado, tra i quali non è rinvenibile accenno alcuno alla nullità dell'avviso di accertamento per essere stato emesso ante tempus.

3. Con il secondo motivo il ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. in riferimento al D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 37 e 38, nonchè D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 51 e 58, sostenendo che, alla stregua del principio affermato da questa Corte nella sentenza n. 263 del 2012, "una corretta applicazione dell'art. 2697 c.c. avrebbe in ogni caso dovuto indurre il giudicante ad addossare all'Amministrazione l'onere della prova, posto che concretamente, prima ancora di potersi pervenire all'inversione dell'onere e dato atto delle spiegazioni del contribuente, l'Amministrazione stessa, avrebbe dovuto, come rilevato, comprovare i fatti costitutivi posti a base dei due accertamenti" (quello relativo all'anno di imposta 2005 e l'altro relativo all'anno 2006, oggetto di altro giudizio). Sostiene, inoltre, che "nel caso di specie, invece, l'Agenzia delle entrate si è solo limitata a ritenere rilevanti, ai fini dell'accertamento, tutte quelle partite contabili che, in qualche modo, non erano state giustificate".

3.1. Nella fattispecie è accaduto che a seguito della verifica dei movimenti dei conti correnti bancari intestati al contribuente, l'Agenzia delle entrate con l'avviso di accertamento impugnato ha provveduto a recuperare a tassazione non solo i versamenti ma anche i prelievi (per oltre 70.000,00 Euro), considerandoli "compensi" conseguiti dall'attività libero professionale dal medesimo svolta, così come, al momento della pronuncia della sentenza impugnata (13 dicembre 2011), era previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, che, in relazione ai rapporti ed alle operazioni (anche) bancarie, stabiliva che "sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e semprechè non risultino dalle scritture contabili, i prelievi o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni".

4. Tale circostanza induce a qualche preliminare precisazione.

4.1. E' noto l'intervento della Corte costituzionale in materia. Chiamata a pronunciarsi sulla legittimità della presunzione posta dall'ultima parte della sopra citata disposizione e dell'inversione dell'onere probatorio che ne discende, il Giudice delle leggi con sentenza 24 settembre 2014, n. 228 ha rilevato la contrarietà della medesima al principio di ragionevolezza e di capacità contributiva, ritenendo "arbitrario ipotizzare che i prelievi

Continua

ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito", dichiarando, quindi, l'illegittimità costituzionale della sopra riportata disposizione "limitatamente alle parole "o compensi"".

Osserva il Collegio che nella citata sentenza del Giudice delle leggi sembrerebbe essere rinvenibile una discrasia tra motivazione e dispositivo, nella prima avendo fatto chiaramente riferimento ai soli prelevamenti dai conti bancari e nella seconda, invece, avendo sancito in maniera perentoria l'illegittimità costituzionale della disposizione censurata (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, come modificato dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 402, lett. a), n. 1), "limitatamente alle parole "o compensi"", che nell'architettura della citata disposizione è posta con riferimento ai prelevamenti, ma anche agli "importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni", che potrebbero far pensare ai versamenti. Tanto ha rilevato anche un'attenta dottrina che ha, altresì, precisato che dalla lettura isolata della parte conclusiva della motivazione della sentenza della Corte costituzionale e del suo dispositivo, si potrebbe essere indotti a credere che la pronuncia di incostituzionalità si riferisca, con riguardo ai lavoratori autonomi, ad entrambe le presunzioni, ovvero sia a quella relativa ai prelevamenti che ai versamenti.

4.2. Orbene, ancorchè alcune pronunce di questa Corte (cfr. Cass. Sez. 5^a, sent. n. 23041 del 2015, n. 16440, n. 12779 e n. 12781 del 2016; Sez. 6-5, ord. n. 24862 e n. 19970 del 2016) abbiano, più o meno esplicitamente, interpretato in tal modo il citato pronunciamento del Giudice delle leggi e, quindi, ritenuto essere venuta meno la presunzione di imputazione ai "compensi" dei lavoratori autonomi o dei professionisti intellettuali sia dei prelevamenti che dei versamenti operati sui conti bancari (la citata sentenza n. 23401/2015, richiamata in tutte le altre pronunce citate, è così massimata: "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presunzione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, secondo cui sia i prelevamenti sia i versamenti operati sui conti correnti bancari, non annotati contabilmente, vanno imputati ai ricavi conseguiti, nella propria attività, dal contribuente che non ne dimostri l'inclusione nella base imponibile oppure l'estraneità alla produzione del reddito, si riferisce ai soli imprenditori e non anche ai lavoratori autonomi o professionisti intellettuali, essendo venuta meno, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, la modifica della citata disposizione, apportata dalla L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 402, sicchè non è più sostenibile l'equiparazione, ai fini della presunzione, tra attività d'impresa e professionale per gli anni anteriori"), ritieni il Collegio che vada invece seguito e ribadito il diverso orientamento secondo cui "In tema di accertamento, resta invariata la presunzione legale posta dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sicchè questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili, essendo venuta meno, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale limitatamente ai prelevamenti sui conti correnti" (cfr. Cass. Sez. 5, n. 16697 del 2016; in senso analogo, Cass. Sez. 5, n. 18065, n. 18066, n. 18067, n. 16686, n. 16699, n. 11776, n. 6093 del 2016; n. 23575 del 2015 nonchè, più recentemente, n. 5152 e n. 5153 del 2017; Sez. 6-5, ord. n. 7453, n. 9078 e n. 19029 del 2016; Cass. Sez. 5^a, n. 18126, n. 18125, n. 16929, n. 13470, n. 12021 del 2015).

4.3. La maggior coerenza di tale orientamento con la sentenza della Corte costituzionale discende dalla considerazione che la sopra rilevata discrasia tra motivazione e dispositivo della stessa non si traduce in un vero e proprio contrasto tra le due parti della pronuncia, il che comporta che la sua portata precettiva debba essere individuata integrando il dispositivo con la motivazione (arg. da Cass. Sez. L, n. 12841 del 2016). Ed in questa è chiaramente desumibile, anche alla stregua della questione di costituzionalità sollevata dal giudice remittente, che la Corte costituzionale ha inteso escludere l'operatività della presunzione legale basata sugli accertamenti bancari, nei confronti dei lavoratori autonomi, solo ed esclusivamente ai prelevamenti. E lo si ricava dalle argomentazioni svolte dal Giudice delle leggi nel corpo motivazionale della pronuncia (punti 4, 4.1 e 4.2) e dalla conclusione tratta al punto 5, ove si afferma che "Pertanto nel caso di specie la presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonchè della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito", nessun accenno venendo fatto in tali sviluppi argomentativi ai "versamenti" in conto.

5. Ciò precisato e venendo, quindi, al motivo di ricorso in esame, indiscussa l'efficacia retroattiva della sentenza di accoglimento della questione di legittimità costituzionale pronunciata dalla Corte costituzionale (Cass. n. 10958 del 2010), in quanto il mutamento normativo prodotto da una tale si configura come *ius superveniens*, che "impone, anche nella fase di cassazione, la disapplicazione della norma dichiarata illegittima e l'applicazione della disciplina risultante dalla decisione anzidetta" (Cass. Sez. L, sent. n. 4349 del 1995 e Sez. 5, sent. n. 12779 del 2016), salvo il limite del giudicato (nella specie non sussistente), osserva il Collegio che al caso di specie ben si attaglia la predetta decisione, avendo il contribuente posto in discussione la legittimità dell'accertamento sotto il profilo dell'utilizzazione della presunzione quanto ai prelevamenti effettuati dai conti correnti e considerati dall'ufficio come redditi, e della conseguente incidenza sul riparto dell'onere probatorio, ricadente sull'amministrazione finanziaria.

5.1. Il motivo va quindi accolto e la sentenza cassata con rinvio ai giudici di appello per la rivalutazione dell'intera vicenda processuale alla stregua dei principi sopra enunciati.

6. Il terzo motivo di ricorso, con cui viene dedotto, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il vizio di motivazione della sentenza impugnata per omesso ed insufficiente esame analitico delle puntuali e documentate giustificazioni fornite per illustrare i movimenti bancari contestati, che il ricorrente sostiene essere state pretermesse sia dall'ufficio finanziario che dai giudici di merito, è, all'evidenza, assorbito dalla statuizione assunta sul precedente mezzo di cassazione.

7. Conclusivamente, quindi, ritenuto di disattendere la richiesta di riunione avanzata dal P.M., va dichiarato inammissibile il primo motivo di ricorso, accolto il secondo, assorbito il terzo, e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, che provvederà anche alla regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo, assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 30 gennaio 2017.

Depositato in Cancelleria il 9 agosto 2017



PERCORSO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE 6 GIORNATE FORMATIVE OTTOBRE 2017 - APRILE 2018 VICENZA

PROGRAMMA

PRIMA GIORNATA (10/10/17)

La manovra correttiva 2017: novità in tema di imposte dirette, IVA e accertamento

RELATORE: **DANILO SCIUTO**

SECONDA GIORNATA (7/11/17)

Adempimenti antiriciclaggio: come cambiano e i rischi per il professionista.

RELATORE: **MASSIMILIANO DE BONIS**

TERZA GIORNATA (16/1/18)

Legge di bilancio 2018

RELATORE: **GIANCARLO MODELO**

QUARTA GIORNATA (6/2/18)

Dichiarazione IVA 2018

RELATORE: **NICOLA FORTE**

QUINTA GIORNATA (13/3/18)

Redazione del Bilancio di esercizio 2017

RELATORE: **GIANCARLO MODELO**

SESTA GIORNATA (10/4/18)

**Novità fiscali della dichiarazione dei redditi PF dell'anno 2017,
problematiche UNICO 2018**

RELATORE: **LELIO CACCIAPAGLIA**

Prezzo Online:

550,00 € + I.V.A.

ACQUISTA



Le definizioni agevolate: gli interventi della giurisprudenza tra vecchie e nuove criticità

di Valeria Nicoletti

L'art. 6, Decreto Legge n. 193 del 22 ottobre 2016, al comma 2, prevedeva *“Ai fini della definizione di cui al comma 1, il debitore manifesta all'agente della riscossione la sua volontà di avvalersene, rendendo, entro il 21 aprile apposita dichiarazione, con le modalità e in conformità alla modulistica che lo stesso agente della riscossione pubblica sul proprio sito internet nel termine massimo di quindici giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto; in tale dichiarazione il debitore indica altresì il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento, entro il limite massimo previsto dal comma 1, nonché la pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione, e assume l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi.”*

La normativa originariamente pensata, forse, per le posizioni definite – si escludeva infatti l'anno 2016 nella prima stesura – aveva come unico riferimento al contenzioso solo l'impegno alla rinuncia da farsi nell'istanza di richiesta di ammissione alla procedura.

L'ormai ex Equitalia, ora Agenzia delle Entrate Riscossioni, negli incontri organizzati con i professionisti¹ all'indomani della conversione del Decreto, affermò per prima che la rinuncia, in ogni caso, andasse fatta, anche innanzi all'Autorità Giudiziaria, ed in merito ai modi e termini ribadì che *“In mancanza di diversa espressa indicazione del legislatore, dovrebbero applicarsi le regole generali del processo tributario ivi compresa quella di cui all'art. 44 dlgs 546/92. Ciò, naturalmente, salvo diversa valutazione dell'Organo giudicante”*.

Con l'Ordinanza del 3 marzo 2017, n. 5497 la Corte di Cassazione espresse per la prima volta sull'istituto e, rilevato che il ricorrente aveva presentato dichiarazione di adesione alla definizione agevolata e contestualmente dichiarato di non aver più interesse alla prosecuzione del giudizio, ritenne in virtù della rinuncia agli atti del ricorrente che sussistessero anche *“le ragioni di compensazione di cui all'art. 92 c.p.c., essendo la rinuncia inerente alla procedura di dichiarazione di adesione alla definizione agevolata, ex art. 6 del DL. n. 193/2016.”*

Dall'ordinanza si evinceva chiaramente che da un lato il deposito della domanda era in grado per i giudici di *“definire”* il contenzioso pendente non essendo richiesto il perfezionamento della definizione agevolata, e dall'altro, che era la semplice presentazione della domanda, portata a conoscenza del Giudice, che estingue il processo con la conseguente compensazione delle spese in base all'articolo 92 c.p.c.

Nella successiva Ordinanza n. 8377 del 31 marzo 2017, la Corte, invece, procedeva, in osservanza del principio della soccombenza virtuale, alla condanna alle spese del ricorrente rinunciante, valutando i motivi di ricorso, al solo fine della quantificazione delle stesse.

L'art. 391 c.p.c prevede che la condanna non sia pronunciata se alla rinuncia hanno aderito le altre parti personalmente o i loro avvocati autorizzati con mandato speciale; l'adesione non è necessaria ai fini dell'estinzione del processo, ma produce l'effetto favorevole per il rinunciante di impedire al giudice di procedere in merito alla condanna alle spese.

Non vi sono motivi per cui l'Agenzia o l'avvocatura non dovrebbero aderire alla rinuncia del ricorrente, posto che le conseguenze del mancato perfezionamento della definizione sono normate dal Decreto Legge n. 193 del 22 ottobre 2016; ma tutto questo deve essere fatto in modo formale da chi rappresenta l'Amministrazione Finanziaria.

Continua

Nella C.M. 2/E del 8 marzo 2017, l’Agenzia, tuttavia ha affermato che *“ciò che assume rilevanza sostanziale ed oggettiva è il perfezionamento della definizione agevolata mediante il tempestivo ed integrale versamento del complessivo importo dovuto. L’efficace definizione rileva negli eventuali giudizi in cui sono parti l’Agente della riscossione o l’Ufficio o entrambi, facendo cessare integralmente la materia del contendere, qualora il carico definito riguardi l’intera pretesa oggetto di controversia, ovvero superando gli effetti della pronuncia giurisdizionale eventualmente emessa (Omissis). Qualora il carico affidato all’Agente della riscossione non rechi l’intera pretesa tributaria persiste l’interesse alla decisione nel merito della lite.”*

Per il fisco, ai fini dell’estinzione del giudizio, quindi, ciò che assume rilevanza sostanziale ed oggettiva è il perfezionamento della definizione agevolata mediante il tempestivo ed integrale versamento del complessivo importo dovuto; tesi questa smentita dalla Corte di Cassazione che ha estinto il giudizio sulla base della sola presentazione dell’istanza posto che al momento della decisione i termini per la presentazione della stessa non erano scaduti, nessuna rata era pagata e nemmeno quantificata.

Dalla circolare, si ebbe però la conferma sul fatto che la definizione potesse riguardare anche quelle posizioni affidate in via provvisoria all’agente della riscossione, a seguito di instaurazione di un giudizio innanzi agli organi di Giustizia Tributaria.

La rottamazione delle posizioni affidate, per l’Agenzia, non precludeva la prosecuzione del giudizio poiché le parti avrebbero potuto avere l’interesse a proseguire la controversia per la frazione della pretesa che non definita, o meglio non definibile, stante la riscossione frazionata in pendenza di giudizio ex art. 68 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Sul punto, tuttavia, da più parti, sin dall’emanazione del Decreto Legge n. 193 del 22 ottobre 2016, si era atteso un chiarimento e, anche chi ritenne sin da subito che fossero definibili le posizioni non definitive, auspicava a breve un intervento legislativo che consentisse la definizione delle posizioni sub iudice anche a prescindere dall’affidamento parziale della riscossione.

Si voleva una norma di chiusura che consentisse una definizione completa delle posizioni.

La norma è arrivata con il D.L. 24 aprile 2017, n. 50 che all’articolo 11 prevede c.d. definizione agevolata delle liti fiscali pendenti alla data del 24 aprile 2017.

Essa ricomprende anche le cause soggette a mediazione ex art. 17 bis, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e le liti interessate da sentenze per le quali pendono i termini per la proposizione della revocazione ordinaria; devono escludersi invece le sentenze impugnabili tramite la revocazione straordinaria, atteso che detto rimedio non è richiamato dall’articolo 324 c.p.c. tra i mezzi di impugnazione suscettibili di precludere il passaggio in giudicato delle sentenze.

I termini di impugnazione, anche incidentale, e di riassunzione delle controversie definibili rientranti nel periodo 24 aprile 2017 - 30 settembre 2017 sono sospesi per sei mesi.

Invece le cause incardinate e non discusse, non sono sospese di diritto, ma occorre che venga fatta apposita richiesta, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni di cui all’art. 11, decreto legge 24 aprile 2017 n. 50; ciò non impegna a presentare effettivamente domanda di definizione agevolata, ma solo in questo caso il processo viene sospeso fino al 10 ottobre 2017.

Se entro tale data poi il contribuente avrà depositato copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resterà sospeso fino al 31 dicembre 2018.

Questa volta, complice la presenza di un processo, il Legislatore ha disciplinato in maniera più compiuta i vari passaggi.

Infatti, la Cassazione, con la recente Ordinanza n. 21581 del 18 settembre 2017, ha disposto il rinvio a _____

Continua

nuovo ruolo della causa a seguito della richiesta formulata nelle more della pubblicazione del Decreto Legge 24 aprile 2017, n.50 (il 21 aprile 2017) di voler aderire alla definizione agevolata della vertenza oggetto di giudizio.

Dove la norma pecca è proprio nel coordinamento tra le due definizioni: particolarmente infelice, infatti, risulta l'inciso *"solo unitamente"* contenuto nel comma 5 dell'art. 11, D.L. 24 aprile 2017, n.50.

Secondo l'Agenzia, i contribuenti che hanno tempestivamente presentato l'istanza di definizione dei carichi, pur avendo la facoltà di avvalersi della definizione agevolata delle controversie tributarie, sono tenuti, in ogni caso, a rispettare la condizione tassativa di non rinunciare alla definizione dei carichi; questo è stato specificato per evitare che all'indomani della pubblicazione del Decreto Legge n.50, chi aveva presentato la definizione per i ruoli provvisori utilizzasse i sistemi informatici messi a disposizione del contribuente per il ricalcolo della definizione ex art. 6 del Decreto Legge n. 193 del 2016 per "annullare" le posizioni relative ai contenziosi.

L'Agenzia nella c.m. 22 /E del 28 luglio 2017 infatti specifica che *"qualora la definizione dei carichi non sia perfezionata con l'integrale pagamento degli importi dovuti ferma restando la validità della definizione della lite correttamente perfezionata, il contribuente sarà tenuto a versare per intero gli importi contenuti nei carichi affidati all'agente della riscossione"*; in altri termini, le due definizioni agevolate, seguono e seguiranno ciascuna, le proprie regole.

Non vi è chi non veda come quella che è nata come una vicenda unitaria (un unico accertamento impugnato), divisa per il principio di riscossione frazionata, non trova una soluzione omogenea poiché le norme e gli importi definibili a seconda delle scelte fatte, non sono i medesimi.

La definizione delle liti fiscali pendenti, è stata più volte invocata nelle more della scadenza della rottamazione delle posizioni affidate, ma i contorni della stessa sono stati resi noti solo dopo la scadenza dell'invio dell'istanza.

Le scelte su questi temi devono, e dovevano, farsi sulla base della normativa, non ci si poteva basare sulle indiscrezioni di stampa, pena un'responsabilità professionale.

Il caso descritto dall'Ordinanza n. 21581 del 18 settembre 2017 è stato un azzardo processualmente parlando: il 21 aprile era l'ultimo giorno per presentare l'istanza per la definizione dei carichi affidati, ma non vi era ancora a disposizione il testo del Decreto riguardante il procedimento sulle liti pendenti.

Esso è stato pubblicato lunedì 24 aprile 2017, a ridosso tra l'altro di un giorno festivo.

Probabilmente sulle posizioni "annullate" ovvero sugli affidamenti non definitivi oggetto della definizione agevolata dei carichi affidati si genererà un contenzioso, che con una migliore tecnica legislativa ed un po' più di lungimiranza si sarebbe evitato.

Note

(1) <http://www.commercialisti.it/Portal/Documenti/Dettaglio.aspx?id=412c13a9-f874-4b9c-8e00-5ca37139431e>



VOCI DAL FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico rappresenta un punto di incontro virtuale dove professionisti ed addetti del settore possono scambiarsi informazioni, sollevare e/o risolvere dubbi di applicazione pratica della materia fiscale e del lavoro. Non la risposta di un esperto quindi, ma il confronto libero ed aperto di più voci.



Comunicazione dati fatture: segnalazione di partita iva cessata

Nina1973

Salve a seguito dell'invio di uno spesometro l'agenzia mi ha risposto che il file e' stato accettato con segnalazione di un cessionario avente partita iva cessata. Ora non riuscendo piu a rintracciare il cessionario (partita iva chiusa d'ufficio ho saputo) come mi debbo comportare? A cosa vado incontro avendo emesso fattura a questo soggetto non sapendo della sua partita iva chiusa?

Telematico

È solo un alert, l'invio è valido, non serve modificare nulla

ainop

Pertanto, anche se fosse in regime di contabilità semplificata, potrebbe detrarre l'iva sugli acquisti pur non essendoci la partita iva in fattura?

La matta

La cosa mi interessa. Al contrario, ho un paio di posizioni in cui abbiamo registrato fatture ricevute da ditte chiuse anche da anni. Ora non so cosa i clienti potranno/decideranno di fare...

Catia71

Non credo che si possa fare molto, i file vengono accettati con segnalazione e come potrebbe essere diverso? Tanti ringraziamenti e amen.

Lanna

Anche io ho un caso simile, fattura di acquisto da un fornitore che ha cessato la p. iva. Ai fini dello spesometro c'è solo un avviso, error 500, il file va bene, ma mi preoccupa più la possibilità di un eventuale accertamento. Provvederò a modificare l'iva in indetraibile e il costo indeducibile, ma la fattura in contabilità resta....certo noi ci affidiamo alla serietà del ns. cliente, non possiamo certo controllare la partita iva di ogni fornitore.

La liquidazione IVA già presentata contenente l'IVA a credito oramai indetraibile la correggerò in fase di dichiarazione, ora penso di restituire l'IVA a credito non spettante.

Si accettano consigli in merito

Catia71

Riguardo lo ho messo il costo indeducibile, l'iva per il momento non l'ho toccata, primo perché l'importo è irrisorio per cui in teoria se lo recuperano al fornitore in realtà la cosa dovrebbe andare a posto da sola, secondo perché ci sono varie sentenze sia della cassazione che della corte ue che asseriscono che la buona fede del contribuente che abbia detratto l'iva inconsapevolmente (se ho fatto la comunicazione delle fatture è evidente) lo rende indenne dal recupero della detrazione.

Ad ogni modo mi lascio aperta anch'io la strada di rettificare in dichiarazione annuale.

Danilo

Accertamento a chi? Al cliente del soggetto con partita iva cessata? E che gli possono contestare?

Lanna

Il cliente del fornitore cessato sarebbe il beneficiario della deduzione del costo e della detrazione dell'IVA, so che il responsabile è chi ha emesso la fattura...ma in certi casi non si sa mai.

Io ho rettificato in contabilità e ho messo indeducibile e indetraibile, a breve farò il ravvedimento per IVA a credito usufruita nel primo trimestre, per lo spesometro non so se rettificare il codice per l'IVA a N2 e rimandarlo, tu che ne pensi?

[Continua](#)



VOCI DAL FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico rappresenta un punto di incontro virtuale dove professionisti ed addetti del settore possono scambiarsi informazioni, sollevare e/o risolvere dubbi di applicazione pratica della materia fiscale e del lavoro. Non la risposta di un esperto quindi, ma il confronto libero ed aperto di più voci.



Comunicazione dati fatture: segnalazione di partita iva cessata

armandopax

I miei files sono stati scartati perché la partita Iva di ALCUNI cessionari/committenti risulta cessata. Suggestimenti su come procedere?

Lanna

Che dire...benvenuto nel club , alcuni suggestimenti li trovi qui, ma di ufficiale non c'è nulla.

La matta

Però non dovrebbe scartare i file... dovrebbe accettare con segnalazione, o almeno a me ha fatto così. La partita iva cessata è l'unico appunto?

armandopax

No, in realtà ci sono anche segnalazioni (codice 00305) relative a fatture emesse nei confronti di associazioni e/o condomini (partita iva con 8 o 9 iniziale): queste non devono essere incluse?

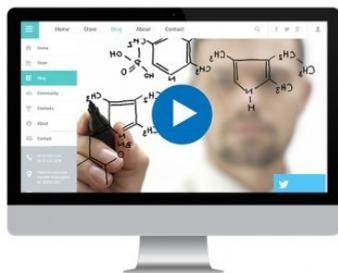
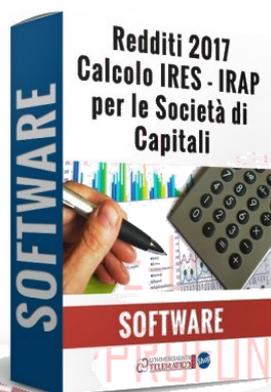
continua a seguire la discussione sul forum del Commercialista telematico

FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico



Di qualunque supporto professionale tu abbia bisogno...



Anno 2017 ▼

Numero 8 ▼

Settembre ▼

Fiscus - periodico di approfondimento del Commercialista Telematico Srl

Anno VIII

Editore del sito internet: Commercialista Telematico srl

e.mail: info@commercialistatelematico.com

domicilio: via Tripoli 86 Rimini

telefono 0541/780083

fax 0541/780655

p.iva 03273690408

capitale sociale euro 20.000,00 i.v.

R.E.A. 285198

periodico telematico registrato presso il Tribunale di Rimini al n. 13/2004

Direttore Responsabile: Roberto Pasquini

