



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

In questo numero



IVA

Le novità della dichiarazione annuale,
Il Visto di conformità
e le ultime interpretazioni di prassi e di
giurisprudenza in materia di IVA



L'angolo della Giurisprudenza



VOCI DAL FORUM





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

In questo numero

	pagina
 Approfondimenti Dichiarazione Annuale IVA 2014 - Alcune novità di Maria Benedetto	2
La Check List per il visto di conformità sulla dichiarazione IVA annuale di Vito Dulcamare e Massimiliano De Bonis	8
Iva pagata a seguito di accertamento - Rivalsa e detrazione di Fabio Carriolo	28
Omessa IVA - Sequestro a prescindere dall'incasso di Antonio Gigliotti	33
Beni concessi in godimento ai soci e ai familiari dell'imprenditore Le problematiche della tassazione Iva di Mario Agostinelli	39
 L'azione di responsabilità ex art. 36, DPR 602/73 nei confronti del liquidatore ed il requisito di certezza del debito tributario di Valeria Nicoletti	47
 Voci dal Forum: Visto di conformità e predisposizione della dichiarazione	49

Dichiarazione Annuale IVA 2014 - Alcune novità

di Maria Benedetto

Il modello di dichiarazione annuale IVA 2014 riguardante l'anno di imposta 2013 va obbligatoriamente utilizzato sia dai contribuenti tenuti alla presentazione di tale dichiarazione in via autonoma, sia da coloro i quali sono chiamati ad includere la dichiarazione annuale IVA all'interno del modello UNICO 2014. Con il Provvedimento direttoriale del 15 gennaio 2014 (Prot. N. 4869/2014) sono stati approvati i modelli di dichiarazione IVA 2014 e IVA base 2014 nonché le relative istruzioni. I nuovi modelli presentano alcune importanti novità rispetto a quelli dello scorso anno. Tra le novità di quest'anno, particolarmente rilevante risulta l'introduzione del nuovo rigo VE39, che dall'anno d'imposta 2013 concorre alla formazione del volume d'affari (rigo VE40), nel quale dovranno essere inserite anche le operazioni escluse da IVA per mancanza del presupposto territoriale.

Premessa

Con il **Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2014** sono stati approvati i modelli Iva 2014 e IVA base 2014 per la dichiarazione annuale dell'anno 2013.

Le **principali novità** riguardano:

- la soppressione del modello 26 LP, che conteneva le liquidazioni periodiche delle società aderenti all'IVA di gruppo;
- i quadri VE e VF, dove viene introdotta la nuova aliquota ordinaria del 22% in vigore dal 1 ottobre 2013;
- il quadro VO, dedicato alle opzioni, è stato previsto l'ingresso della Croazia tra gli stati dell'UE (1 luglio 2013) e sono state eliminate le opzioni non più esercitabili dalle società agricole;
- il quadro VE, dove sono state inserite le operazioni non soggette all'IVA che concorrono alla determinazione del volume d'affari e per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura.

Anche quest'anno i modelli di dichiarazione annuale IVA risultano essere:

- ⊙ **Modello IVA ordinario**: si tratta del tradizionale modello approvato annualmente;
- ⊙ **Modello IVA BASE 2014**: si tratta della versione semplificata per agevolare i contribuenti che si trovano in situazioni meno complesse.

Modello IVA 2014 dichiarazione annuale

La dichiarazione annuale IVA 2014 è obbligatoria per tutti i titolari di partita IVA che esercitano attività di impresa, attività artistiche e professionali.

Non sono obbligati alla presentazione della dichiarazione IVA 2014:

- * i contribuenti che per l'anno di imposta 2013 hanno registrato esclusivamente operazioni esenti Iva e coloro i quali erano dispensati dagli obblighi di fatturazione e di registrazione hanno effettuato solo operazioni esenti;

Continua

- ✘ contribuenti in regime dei minimi per l'impresoria giovanile e i lavoratori in mobilità;
- ✘ produttori agricoli esonerati dagli adempimenti;
- ✘ esercenti attività di organizzazione di giochi, intrattenimenti ed altre attività simili, esonerati dagli adempimenti IVA, che non hanno optato per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari;
- ✘ imprese individuali che hanno dato in affitto l'unica azienda e non esercitano altre attività rilevanti agli effetti dell'IVA;
- ✘ soggetti passivi di imposta, residenti in altri stati membri della Comunità europea, se hanno effettuato nell'anno di imposta solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta;
- ✘ soggetti che hanno esercitato l'opzione per l'applicazione delle disposizioni in materia di attività di intrattenimento e di spettacolo, esonerati dagli adempimenti IVA per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- ✘ soggetti domiciliati o residenti fuori dalla Comunità Europea, non identificati in ambito comunitario, che si sono identificati in ambito comunitario, che si sono identificati ai fini dell'Iva nel territorio dello Stato per l'assolvimento.

Modello IVA base 2014

Per la presentazione della dichiarazione annuale Iva è possibile utilizzare, in alternativa al modello tradizionale, un modello semplificato denominato "modello Iva base".

Il modello **deve essere utilizzato** dai soggetti Iva, persone fisiche che nell'anno d'imposta:

- ✘ hanno determinato l'imposta dovuta o l'imposta ammessa in detrazione secondo le regole generali previste dalla disciplina IVA e, pertanto non hanno applicato per il calcolo regimi speciali IVA;
- ✘ hanno effettuato, in via occasionale, cessioni di beni usati e/o operazioni per le quali è stato applicato il regime per le attività agricole connesse;
- ✘ non hanno effettuato operazioni con l'estero;
- ✘ non hanno effettuato acquisti e importazioni senza applicazione dell'imposta avvalendosi dell'istituto del plafond;
- ✘ non hanno partecipato a operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali soggettive.

Il modello IVA base 2014 per la dichiarazione IVA anno di imposta 2013 **non può essere utilizzato da:**

- ✘ soggetti non residenti che hanno istituito nel territorio dello Stato una stabile organizzazione o che si avvalgono dell'istituto della rappresentanza fiscale o dell'identificazione diretta;
- ✘ dalle società di gestione del risparmio che gestiscono fondi immobiliari chiusi;
- ✘ dai soggetti tenuti ad utilizzare il modello F24 Elementi identificativi;
- ✘ dai curatori fallimentari e dai commissari liquidatori tenuti a presentare la dichiarazione annuale per conto dei soggetti IVA sottoposti a procedura concorsuale;
- ✘ dalle società che hanno partecipato a una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo.

I termini e le modalità di presentazione della dichiarazione dell'Iva base 2014 per l'anno di imposta 2013 sono le stesse dei contribuenti del regime ordinario:

- tra il 1° febbraio e il 1° ottobre per i contribuenti tenuti alla presentazione in via autonoma;
- entro il 1° ottobre per i contribuenti tenuti alla dichiarazione IVA nella dichiarazione UNICO.

Termini e modalità di presentazione della dichiarazione IVA

La dichiarazione IVA 2014 va presentata nel periodo compreso tra il 1° febbraio e il 30 settembre.

Continua



In ogni caso, la presentazione della dichiarazione IVA è strettamente legata all'utilizzo in compensazione del credito IVA. Difatti, sebbene la dichiarazione Iva annuale in forma autonoma o unificata debba essere presentata entro il 30 settembre 2014, il contribuente che intende utilizzare in compensazione, o chiedere a rimborso, il credito risultante dalla dichiarazione stessa, può decidere di presentare la dichiarazione già dal 1° febbraio 2014.

Esempio

Il contribuente che intende utilizzare in compensazione il credito IVA per importi superiori a € 5.000,00 deve aspettare la presentazione della dichiarazione IVA, che in genere avviene con la presentazione dell'Unico (c.d. dichiarazione unificata).

Per anticipare il momento della compensazione è possibile presentare la dichiarazione IVA autonoma a partire dal 1° febbraio 2014.

Inoltre, occorre tener presente che il contribuente può sempre e comunque presentare la dichiarazione IVA entro il mese di febbraio, anche quando dalla dichiarazione emerge un debito, e in tal caso sarà esonerato dalla presentazione della Comunicazione dati IVA.

L'invio della dichiarazione IVA annuale deve avvenire con modalità esclusivamente telematica:

- direttamente**, mediante l'utilizzo dei canali telematici Entratel o Fisconline, resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate;
- tramite intermediari abilitati** (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.).

Si rammenta che la presentazione della dichiarazione IVA in via autonoma non consente di effettuare i versamenti IVA in base alle scadenze di Unico, per cui il saldo annuale dovrà essere versato entro il 16 marzo in un'unica soluzione o a rate, maggiorando dello 0,33% mensile l'importo di ciascuna rata successiva alla prima.

Quali novità per il 2014?

Il modello IVA 2014 contiene una serie di importanti novità.

QUADRO VE

Nel quadro VE le operazioni vengono suddivise per aliquote ed indicate tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72, cioè indicando le operazioni effettuate al netto delle corrispondenti note di variazione in diminuzione o al lordo delle note di variazione in aumento.

Nella Sezione 2 del quadro vengono indicate le operazioni imponibili soggette alle aliquote vigenti nel corso del 2013. Al fine di recepire l'aumento dell'aliquota ordinaria dal 21% al 22%, in vigore dal 1° ottobre 2013, è stato introdotto il **rigo VE23**. In particolare, la Sezione 2, dovrà riportare dal rigo VE20 al rigo VE23 tutte le operazioni imponibili, diverse da quelle indicate nella Sezione 1, distinguendo, oltre alle aliquote del 4% e del 10%, anche le aliquote del 21% e del 22%; pertanto:

- ⊙ nel rigo VE22 andranno indicate le operazioni imponibili ad aliquota ordinaria del 21% effettuate dal 1° gennaio 2013 al 30 settembre 2013;
- ⊙ nel rigo VE23 andranno indicate le operazioni imponibili ad aliquota ordinaria del 22% effettuate a partire dal 1° ottobre 2013 e fino al 31 dicembre dello stesso anno.

Continua

Anno 2014 ▼

Numero 2 ▼

Febbraio 2014 ▼

Sezione ▼

IVA

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali				
VE20	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta		,00 4	,00
VE21			,00 10	,00
VE22			,00 21	,00
VE23			,00 22	,00

Nella Sezione 4 del quadro devono essere indicate le altre operazioni effettuate dal soggetto passivo, diverse dalle operazioni indicate nelle Sezioni 1 e 2, ossia:

- operazioni non imponibili;
- operazioni esenti;
- operazioni con applicazione del reverse charge;
- operazioni non soggette ad imposta effettuate nei confronti dei terremotati;
- operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile negli anni successivi;
- ecc.

In tale quadro è stato eliminato nel rigo **VE36** il campo riservato all'esposizione delle operazioni ad esigibilità differita effettuate ai sensi dell'articolo 7, del decreto legge n. 185 del 2008.

Vecchio rigo VE36

Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi		1	
VE36	art. 7, decreto-legge n. 185/2008	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	
	2	3	,00

Campo eliminato

Nuovo rigo VE36

Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi		1	
VE36	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012		,00
	2		,00

Ulteriori modifiche riguardano il successivo rigo **VE39**. La legge di Stabilità, recependo la direttiva 2010/45/UE ha imposto agli operatori stabiliti l'obbligo di emissione della fattura anche per le operazioni mancanti del requisito della territorialità, se effettuate nei confronti di soggetti passivi tenuti ad applicare l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile in un altro stato membro, oppure se effettuate fuori dell'UE. Ha inoltre previsto che anche dette operazioni rientrino nel volume di affare del contribuente.

Pertanto nel modello Iva 2014 è stato modificato il rigo VE39 dove andranno indicate le operazioni **non soggette ad imposta per carenza del requisito di territorialità di cui agli artt. da 7 a 7-septiesse per le quali è stata emessa la relativa fattura ai sensi dell'art. 21, comma 6-bis.**

Tali operazioni pur concorrendo alla formazione del volume di affari, non devono essere considerate per la verifica dello status di esportatore abituale. Si tratta in particolare delle seguenti operazioni:

- ⊙ cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle esenti di cui all'articolo 10, numeri da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'UE;

Continua



⊙ cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'unione europea, con l'annotazione "operazione non soggetta" (C.M. 12/E/2013).

A partire dal 1° gennaio 2013 le predette operazioni concorrono alla determinazione del volume d'affari. Operativamente, si ha l'effetto di aumentare il volume d'affari dei contribuenti che effettuano tali operazioni con riflessi:

- sui limiti per le liquidazioni periodiche dell'imposta;
- l'accesso al nuovo regime per cassa;
- la richiesta del rimborso IVA ai sensi dell'art. 30 del DPR n. 633/1972;
- ecc...

Nella colonna 3 del quadro VC andrà indicato il volume d'affari mensile al netto delle predette operazioni. Si ricorda che nel caso di trasferimento del plafond di esportatore abituale, a seguito di operazione straordinaria, il quadro VC, relativo all'utilizzo del plafond nel corso del 2013, va compilato dal soggetto subentrante, a partire dalla data di utilizzo del medesimo plafond ricevuto a seguito del trasferimento dell'azienda;

Il rigo VE39 è stato ridenominato "Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies".

VE39 Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies ,00

QUADRO VF

Alla sezione 1 è stato introdotto il rigo VF12 riservato all'indicazione delle operazioni con aliquota al 22%, in vigore dal 1° ottobre 2013. Conseguentemente i successivi rigi della sezione 1 e i rigi della sezione 2 sono stati rinumerati.

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1					
	VF2					
	VF3					
	VF4					
Sez. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni	VF5	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai rigi VF18, VF19 e VF20) distinti per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta				
	VF6					
	VF7					
	VF8					
	VF9					
	VF10					
	VF11					
	VF12					

Nella sezione 1, rigo VF20, è stato eliminato il campo riservato all'esposizione degli acquisti registrati nell'anno ma con imposta differita ad anni successivi,

Vecchio rigo VF19

VF19	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi	1				
	art. 7, decreto-legge n. 185/2008	2				
	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	3				

Continua



Nuovo rigo VF20 (ex VF19)

VF20 Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi	1	,00
art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012		
	2	,00

QUADRO VL

Nella sezione 2, rigo VL8, è stato inserito il campo 2 denominato "di cui credito chiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio". Il nuovo campo è riservato ai soggetti partecipanti alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'articolo 73, per l'indicazione del credito, chiesto a rimborso e denegato dall'ufficio, che non può essere trasferito al gruppo IVA.

QUADRO VO

Una prima novità riguarda i rigi VO23 e VO24. Infatti, nei quadri dedicati alle opzioni, nel modello IVA 2014 ai fini di dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto, sono state eliminate quelle relative a due regimi fiscali, uno dedicato alle società agricole che esercitavano come attività prevalente l'attività agricola che potevano scegliere se tassare il reddito in base ai criteri catastali o applicare il regime ordinario, e quello per gli imprenditori agricoli che esercitavano come attività prevalente la manipolazione, conservazione e commercializzazione prodotti agricoli ceduti ai soci, che potevano scegliere di determinare il reddito calcolando il coefficiente di redditività al 25% sul reddito. Pertanto dal modello IVA 2014 sono stati eliminate le "opzioni" che nel vecchio modello erano riportate ai rigi VO23 e VO24.

Novità invece nel QUADRO VO IVA 2014 è l'inserimento di un altro Paese entrato nell'Unione Europea dal 1° luglio 2013, la Croazia che diventa, pertanto, il 28° paese UE. Di conseguenza, tutte le operazioni commerciali effettuate con la Croazia ai fini IVA diventano cessioni e acquisti di beni e prestazioni intracomunitarie e non più esportazioni ed importazioni.

VO10 CESSIONI INTRACOMUNITARIE IN BASE A CATALOGHI, PER CORRISPONDENZA E SIMILI (art. 41, d.l. n. 331/1993)	BE	DE	DK	EL	ES	FR	GB	IE	LU	NL	PT	SM	AT	FI	SE
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
VO11	CY	EE	LV	LT	MT	PL	CZ	SK	SI	HU	BG	RO	HR		
	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28		
Revoche	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27			

Infine, il nuovo modello ha soppresso il modello 26/LP: nel nuovo modello IVA, è stato soppresso il modello che conteneva il prospetto delle liquidazioni periodiche delle società aderenti all'IVA di gruppo. La società controllante doveva presentare detto modello all'agente della riscossione entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, allegandovi un esemplare sottoscritto del prospetto IVA 26/PR e le eventuali garanzie per le eccedenze di credito compensate. In conseguenza della soppressione del modello 26/LP, la società controllante dovrà presentare all'agente della riscossione soltanto le eventuali garanzie. Diviene, inoltre necessario, per le società aderenti all'Iva di gruppo, compilare il rigo VH13 per permettere alla controllante la determinazione dell'acconto.

Check List per il visto di conformità sulla dichiarazione IVA annuale



di Vito Dulcamare e Massimiliano De Bonis

La presenza di un diffuso fenomeno di utilizzazione di crediti d'imposta inesistenti ha originato l'introduzione di una disciplina diretta a contrastare tale fenomeno.

In particolare, l'articolo 10 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, dispone che i contribuenti i quali intendono utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui, in alternativa all'apposizione del visto da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile per i contribuenti soggetti al controllo ex articolo 2409-bis del codice civile, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35 comma 1, lettera a) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

A tal fine, sia l'apposito documento del CNDCEC che la circolare 23 dicembre 2009, n. 57/E, hanno indicato alcuni punti che, ove regolarmente sviluppati, si ritiene possano assolvere in pieno all'obbligo minimale di controllo imposto al professionista che deve apporre il visto.

Tuttavia, si ritiene opportuno rilevare che le predette indicazioni devono essere comunque aggiornate tenendo conto della evoluzione della disciplina e delle singole fattispecie che possono concretamente realizzarsi; si pensi, per fare alcuni esempi, che l'originaria check list nulla prevede in relazione a:

- ⊙ sussistenza di una società non operativa per perdite sistemiche,
- ⊙ operazione straordinaria con effetto nel corso dell'anno per il quale si chiede il visto.

Il presente lavoro si pone, quindi, lo scopo di fornire una check list che, oltre che aggiornata e completata, vada oltre il contenuto minimale dei controlli, ritenuti essenziali, per l'apposizione del predetto visto, in quanto i maggiori e più incisivi controlli da effettuare, ove correttamente svolti, possono senz'altro evitare l'irrogazione di qualsiasi sanzione a carico del soggetto che appone il visto.

In ogni caso, nella colonna delle note di ciascuna check list è indicato se il particolare controllo è stato individuato dall'Agenzia delle entrate o è stato individuato dal CNDCEC, di modo che ciascun professionista può decidere di effettuare solo i controlli individuati o anche gli altri.

IL VISTO DI CONFORMITA'

L'istituto del visto di conformità (o "visto leggero") è stato introdotto dall'articolo 35, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 241 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 490 del 1999.

Il visto di conformità, che può essere apposto solo sulle dichiarazioni annuali, mediante l'indicazione, nell'apposito spazio della dichiarazione, del codice fiscale e l'apposizione della firma del professionista o del responsabile del CAF-imprese.

In alternativa, l'attestazione dell'effettuazione dei controlli di conformità può essere rilasciata da parte dei soggetti che effettuano il controllo contabile; anche tale conformità si attua mediante la sottoscrizione della dichiarazione da parte dei medesimi soggetti e l'indicazione del codice fiscale.

Continua



Con l'apposizione del visto di conformità, viene attestata l'esecuzione dei controlli indicati dall'articolo 2 del D.M. n. 164 del 1999.

In particolare, come confermato anche nella circolare 17 giugno 1999, n. 134/E, per quanto riguarda le dichiarazioni ai fini dell'IVA, tali controlli sono finalizzati unicamente ad evitare errori materiali e di calcolo:

- nella determinazione degli imponibili e delle imposte,
- nonché nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni.

La finalità del visto di conformità tende ad evitare, quindi, il verificarsi di tipologie di errori che, solitamente, possono comportare la liquidazione automatica della dichiarazione.

Le fasi del controllo

Poiché i controlli da effettuare implicano la verifica:

- della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;
- della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili;
- della corrispondenza dei dati esposti nella scritture contabili alla relativa documentazione,

è possibile sintetizzare in tal modo le fasi ordinarie di tali controlli:

- a. individuazione dell'attività svolta dal soggetto,
- b. esame formale della documentazione,
- c. verifica delle operazioni che generano un'eccedenza di IVA assolta rispetto all'iva applicata,
- d. esame della contabilità e corrispondenza della stessa con i relativi documenti di base,
- e. corrispondenza della dichiarazione annuale IVA ai dati della contabilità IVA,
- f. controllo riporto delle eccedenza risultanti dalle dichiarazioni precedenti,
- g. sottoscrizione e apposizione del visto.

La check list

Al fine di semplificare gli adempimenti dei soggetti tenuti ad apporre il visto di conformità, si può fare utilmente ricorso ad apposite check list che guidano, passo dopo passo, il soggetto all'effettuazione dei controlli ed al rilascio del visto.

In realtà, non esiste alcun obbligo di predisporre e utilizzare check list per l'effettuazione dei controlli necessari per l'apposizione del visto, ma la sua redazione consente di limitare al massimo, se non proprio eliminare del tutto, il verificarsi di errori e, quindi, l'irrogazione di sanzioni a carico del soggetto che appone il visto.

A tal fine, nelle pagine seguenti è riportata una check list, che può essere agevolmente utilizzata per i controlli in questione.

La predetta check list, inoltre, potrà essere adattata a singole esigenze del soggetto, ad esempio nei casi di IVA di gruppo oppure di dichiarazioni con più intercalari, mentre nel caso di contribuenti IVA trimestrali, anziché indicare i dati mese per mese, sarà sufficiente compilare il rigo del terzo mese di ciascun trimestre solare.

Sanzioni

L'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui al precedente periodo comporta l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 39, comma 1, lettera a), primo periodo del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Continua



In particolare, salvo che il fatto costituisca reato, ai soggetti che rilasciano il visto di conformità infedele si applica la sanzione amministrativa da euro 258 a euro 2.582.

La violazione è punibile a condizione che:

- ⊙ sia stata attivato il controllo di cui all'art. 54 e seguenti del DPR n. 633/1973,
- ⊙ la maggior IVA risultante dai controlli non sia inferiore a euro 10,33.

Inoltre, in caso di violazioni ripetute o particolarmente gravi, è disposta la sospensione della facoltà di rilasciare il visto per un periodo da uno a tre anni.

Eventuali violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione comportano l'inibizione a rilasciare il visto di conformità.

Al riguardo, però, va rilevato che, come chiarito dalla circolare 23 dicembre 2009, n. 57/E, paragrafo 6, la sanzione a carico dei responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF e dei professionisti nei casi di infedeltà del visto di conformità deve essere applicata soltanto se vi sia discordanza tra quanto attestato tramite il rilascio del visto di conformità e i dati emersi a seguito della liquidazione o del controllo.

Infatti, non tutte le circostanze che possono dar luogo ad una rettifica della dichiarazione annuale sono oggetto di controllo o rilevazione da parte del soggetto che rilascia il visto di conformità, dovendo questo limitarsi, in pratica, ad effettuare controlli di tipo formale e di riporto automatico dei dati dai registri alla dichiarazione.

Estratti normativi

Art. 10, comma 7, decreto legge n. 78/2009

I contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito. In alternativa la dichiarazione è sottoscritta, oltre che dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 4, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 5, del medesimo regolamento, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del codice civile, attestante l'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164. L'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui al precedente periodo comporta l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 39, comma 1, lettera a), primo periodo del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. In caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti.

Art. 35 decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241

(Responsabili dei centri)

1. Il responsabile dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'art. 32, comma 1, lettere a), b) e c), su richiesta del contribuente:
 - a) rilascia un visto di conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte dal centro, alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile;
 - b) assevera che gli elementi contabili ed extracontabili comunicati all'amministrazione finanziaria e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore corrispondono a quelli risultanti dalle scritture contabili e da altra documentazione idonea.
2. Il responsabile dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'art. 32, comma 1, lettere d), e) e f): a) rilascia, su richiesta del contribuente, un visto di conformità dei dati delle dichiarazioni unificate alla relativa documentazione; b) rilascia, a seguito della attività di cui alla lettera c) del comma 3 dell'art. 34, un visto di conformità dei dati esposti nelle dichiarazioni alla relativa documentazione.
3. I soggetti indicati alle lettere a) e b), del comma 3 dell'art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, rilasciano, su richiesta dei contribuenti, il visto di conformità e l'asseverazione di cui ai commi 1 e 2, lettera a), del presente articolo relativamente alle dichiarazioni da loro predisposte.

Continua

Art. 2 decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164

(Visto di conformità)

1. Il rilascio del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 2, lettera a), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, implica il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto.
2. Il rilascio del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, implica, inoltre:
 - a) la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto;
 - b) la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione;

Circolare 23 dicembre 2009, n. 57/E (stralcio)

6. IL VISTO DI CONFORMITA'

L'istituto del visto di conformità è stato introdotto dall'articolo 35, comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 241 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 490 del 1999.

Il visto costituisce uno dei livelli dell'attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie che il legislatore ha attribuito a soggetti terzi rispetto all'amministrazione finanziaria. Le altre fattispecie di certificazioni ai fini fiscali, disciplinate dagli artt. 35 e 36 del d.lgs. n. 241 del 1997, sono l'asseverazione degli studi di settore e la certificazione tributaria (o "visto pesante"), che può essere rilasciato a contribuenti titolari di redditi di impresa in regime di contabilità ordinaria.

Per quanto riguarda il visto di conformità, con l'apposizione del medesimo, viene attestata l'esecuzione dei controlli indicati dall'articolo 2 del decreto n. 164 del 1999.

In proposito, si chiarisce che non tutte le circostanze che possono dar luogo ad una rettifica della dichiarazione sono oggetto di controllo o rilevazione da parte del soggetto che rilascia il visto di conformità. Ne deriva che, come chiarito dalla circolare n. 52 del 2007, alla luce del principio di colpevolezza sancito dall'articolo 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, la sanzione a carico dei responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF e dei professionisti nei casi di infedeltà del visto di conformità deve essere applicata soltanto se vi sia discordanza tra quanto attestato tramite il rilascio del visto di conformità e i dati emersi a seguito della liquidazione o del controllo.

Il visto di conformità, che può essere apposto solo sulle dichiarazioni annuali, si rilascia mediante l'indicazione del codice fiscale e l'apposizione della firma del responsabile del CAF-impresе o del professionista nell'apposito spazio dei modelli di dichiarazione.

L'attestazione dell'effettuazione dei controlli di conformità da parte dei soggetti

che effettuano il controllo contabile, anch'essa riferibile solo alle dichiarazioni annuali, si attua mediante la sottoscrizione della dichiarazione da parte dei medesimi soggetti e l'indicazione del codice fiscale.

6.1 Tenuta delle scritture contabili e predisposizione della dichiarazione

Gli articoli 12 e 23 – in relazione, rispettivamente, ai CAF e ai professionisti - del decreto n. 164 del 1999, stabiliscono che il visto di conformità è rilasciato se le dichiarazioni e le scritture contabili sono state predisposte e tenute dallo stesso CAF o dal professionista che rilascia il visto.

Ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del predetto decreto n. 164 del 1999, le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal CAF anche quando sono predisposte e tenute direttamente dal contribuente o da una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto, a maggioranza assoluta, dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il CAF o dalle organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito il CAF, ovvero sia

posseduto interamente dagli associati alle predette associazioni e organizzazioni, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità del CAF.

Allo stesso modo, ai sensi dell'articolo 23, le dichiarazioni e le scritture contabili si considerano predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso contribuente o da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.

Tenuto conto della obbligatorietà del visto di conformità ai fini della fruizione dell'istituto della compensazione, si ritiene che nelle ipotesi in cui le scritture contabili siano tenute da un soggetto che non può apporre il visto di conformità, il contribuente potrà comunque rivolgersi a un CAF-impresе o a un professionista abilitato all'apposizione del visto. Resta fermo che tali soggetti sono comunque tenuti a svolgere i controlli di cui ai paragrafi seguenti e a predisporre la dichiarazione.

Pertanto, il contribuente che intende ottenere il rilascio del visto di conformità deve comunque esibire al CAF o al professionista abilitato la documentazione necessaria per consentire la verifica della conformità dei dati esposti o da esporre nella dichiarazione.

Se il visto di conformità è apposto dal responsabile di un CAF, la trasmissione telematica può essere effettuata anche da una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto, a maggioranza assoluta, dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il CAF o dalle

Continua

organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito il CAF, ovvero sia posseduto interamente dagli associati alle predette associazioni e organizzazioni, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità del CAF.

Se il visto di conformità è apposto da un professionista, la trasmissione telematica può essere effettuata anche da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.

7. CONTROLLI

Relativamente ai controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999, si rileva che, in via generale, che tale controllo presuppone, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

- la correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti,
- la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie.

Con la circolare n. 134 del 1999 sono stati forniti i primi chiarimenti in relazione all'assistenza fiscale in generale e al visto di conformità - al quale l'attestazione dell'esecuzione dei controlli da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile è stata equiparata anche sotto il profilo sanzionatorio in caso di infedeltà della sottoscrizione effettuata.

In particolare, per le dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ancorché unificate, i controlli devono essere finalizzati, oltre che ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione dell'imponibile, nonché nel corretto riporto delle eccedenze di credito, anche a verificare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Coerentemente con quanto chiarito con il documento di prassi indicato, i controlli implicano la verifica:

- della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;
- della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili;
- della corrispondenza dei dati esposti nella scritture contabili alla relativa documentazione.

Con la predetta circolare n. 134, inoltre, è stato chiarito che tale verifica non comporta valutazioni di merito, ma il solo riscontro formale della loro corrispondenza, in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'attività di impresa esercitata e rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché dei dati riguardanti i compensi e le somme corrisposti in qualità di sostituto d'imposta.

Tutto ciò premesso, tenuto conto che la nuova disciplina in materia di compensazioni IVA ha ampliato l'utilizzo del visto di conformità e ha attribuito l'attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999, ai soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del Codice Civile, avendone subordinato l'opportunità di utilizzare in compensazione il credito IVA in misura superiore a euro 15.000 annui, si ritiene utile fornire ulteriori chiarimenti.

7.1 Codice di attività

Si chiarisce che l'apposizione del visto di conformità presuppone in ogni caso il controllo che il codice di attività economica indicato nella dichiarazione IVA corrisponde a quello risultante dalla documentazione contabile, desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche vigente al momento di presentazione della dichiarazione.

La tabella dei codici attività è consultabile presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate ed è reperibile sul sito Internet dell'Agenzia dell'entrate www.agenziaentrate.gov.it e del Ministero dell'Economia e delle Finanze www.finanze.gov.it.

Ai fini del controllo in esame, occorre tenere presente che in caso di esercizio di più attività tenute con contabilità unificata, nell'unico modulo di cui si compone la dichiarazione, deve essere indicato il codice relativo all'attività prevalente con riferimento al volume d'affari realizzato nell'anno d'imposta.

Nell'ipotesi di esercizio di più attività tenute con contabilità separate ai sensi dell'articolo 36, del DPR n. 633 del 1972, invece, deve essere indicato in ogni modulo il codice dell'attività ad esso relativo.

7.2 Controllo documentale

Al fine di semplificare gli adempimenti dei soggetti coinvolti nell'attività di controllo, in sede di prima applicazione delle disposizioni stabilite dall'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, si delineano le modalità attestanti la correttezza dell'esecuzione dei controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999.

A tal fine, dovrà essere verificato la sussistenza di una delle fattispecie che, in linea generale, sono idonee a generare l'eccedenza di imposta (check-list):

- presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni;
- presenza di operazioni non imponibili;
- presenza di operazioni di acquisto o importazione di beni ammortizzabili;
- presenza di operazioni non soggette all'imposta;
- operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli.

Nel caso in cui il credito d'imposta destinato dal contribuente all'utilizzo in compensazione sia pari o superiore al volume d'affari, tenuto conto che trattasi di una fattispecie in cui la genesi del credito IVA non appare direttamente giustificata dall'attività economica esercitata dal soggetto nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, deve essere effettuata l'integrale verifica della corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nelle scritture contabili.

Si precisa che, ai fini del computo dell'ammontare del credito, si deve tenere conto anche dell'eventuale credito proveniente dall'eccedenza

Continua

formatasi in anni precedenti e non richiesta a rimborso né utilizzata in compensazione (il controllo del credito dei periodi precedenti si limita alla verifica dell'esposizione del credito nella dichiarazione presentata).

Per tutti i contribuenti che non rientrano nella condizione sopra esposta la verifica deve riguardare la documentazione rilevante ai fini dell'IVA con imposta superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo dell'IVA detratta riferita al periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione e deve essere conservata copia al fine di attestare la correttezza dell'esecuzione dei controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999, unitamente alla check-list del controllo svolto (se, ad esempio, l'ammontare complessivo IVA detratta è euro 100.000, devono essere controllate tutte le fatture con imposta superiore a euro 10.000).

Circolare 12 marzo 2010, n. 12/E (stralcio)

1.2 Adempimenti concernenti il visto di conformità

D: Nella Circ. 23 dicembre 2009, n. 57/E è stato chiarito che, al fine di semplificare gli adempimenti concernenti il rilascio del visto di conformità, in sede di prima applicazione l'esecuzione dei controlli dovrà mirare a verificare la sussistenza di una delle fattispecie che, in linea generale, sono idonee a generare l'eccedenza d'imposta (presenza prevalente operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle degli acquisti, operazioni non imponibili, ecc.). Al riguardo, si chiede di confermare che tale verifica dovrà limitarsi al mero riscontro dell'esistenza di fatture della specie, senza entrare nel merito della correttezza. Si chiede inoltre di precisare meglio, alla luce del riferimento della circolare alla "presenza prevalente di operazioni...", se dovrà trattarsi di riscontri "a campione" oppure "a tappeto".

R: La Circ. 23 dicembre 2009, n. 57/E, ha precisato che i controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del D.M. n. 164 del 1999, presuppongono, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

- la correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti;
- la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie.

In particolare, per le dichiarazioni presentate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i controlli devono essere finalizzati, oltre che ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione dell'imponibile, nonché nel corretto riporto delle eccedenze di credito, anche a verificare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Coerentemente con quanto chiarito con la Circ. 17 giugno 1999, n. 134/E, i controlli implicano la verifica:

- della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;
- della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili;
- della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili alla relativa documentazione.

Tutto ciò premesso, la menzionata Circ. 23 dicembre 2009, n. 57/E, al fine di semplificare gli adempimenti dei soggetti coinvolti nell'attività di controllo, in sede di prima applicazione delle disposizioni stabilite dall'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 1° luglio 2009, ha delineato le modalità attestanti la correttezza dell'esecuzione dei controlli.

Nel caso in cui il credito d'imposta destinato dal contribuente all'utilizzo in compensazione sia pari o superiore al volume d'affari, tenuto conto che trattasi di una fattispecie in cui la genesi del credito IVA non appare direttamente giustificata dall'attività economica esercitata dal soggetto nel periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione, deve essere effettuata l'integrale verifica della corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nelle scritture contabili.

Per tutti i contribuenti che non rientrano nella condizione sopra esposta la verifica deve riguardare la documentazione rilevante ai fini dell'IVA con imposta superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo dell'IVA detratta riferita al periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione.

In sostanza, il soggetto che appone il visto, deve verificare quali fattispecie hanno generato l'eccedenza di imposta anche integrando la check-list con altre fattispecie idonee a generare l'eccedenza di imposta.

In tale ottica, la prevalenza delle operazioni va considerata in funzione della capacità di generare il credito nel caso concreto, tenuto conto che nella fase di apposizione del visto da parte dei soggetti coinvolti nell'attività di controllo, deve essere verificata la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili nonché alla verifica della documentazione come specificato in sede di prima applicazione delle disposizioni stabilite dall'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 2009.

Con la predetta Circ. 23 dicembre 2009, n. 57/E, inoltre, è stato chiarito che tale verifica non comporta valutazioni di merito, ma il solo riscontro formale della loro corrispondenza in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'attività esercitata e rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

La check list

CHECK LIST

VISTO DI CONFORMITA' SU DICHIARAZIONE IVA ANNUALE ANNO.....

Denominazione:	
Sede legale:	
P.IVA	C.F.
Persona di riferimento:	
Riferimenti:	

FINALITA' DEL VISTO (art. 2 D.M. n. 164/1999)	
attestare	attestare
la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto	la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione

CONTROLLI DA EFFETTUARE		
OGGETTO	SI/NO/NA	NOTE
Codice attività		check list 1
Presenza operazioni che fanno maturare il credito IVA		check list 2
Altri controlli generali		check list 3
Regolarità scritture contabili		check list 4
Controllo liquidazioni periodiche		check list 4.1
Controllo documentale		check list 5
- controllo integrale fatture emesse		check list 5.1
- controllo integrale fatture acquisti		check list 5.2
- controllo parziale fatture emesse		check list 5.3
- controllo parziale fatture acquisti		check list 5.4
- controllo a campione fatture emesse		check list 5.5
- controllo a campione fatture acquisti		check list 5.6
Regolarità e correttezza indicazione dati sulla dichiarazione IVA		check list 6
- Utilizzo dei crediti risultanti dalla dichiarazione IVA relativa all'anno precedente		Check list 6.1
- controllo operazioni e IVA – (operazioni attive)		check list 6.2
- controllo operazioni e IVA – (operazioni passive)		check list 6.3
Visto e sottoscrizione dichiarazione IVA		check list 7

Check list compilata il.....

da

Continua



CHECK LIST 1 CONTROLLO CODICE ATTIVITA'		
QUESITO	SI/NO/NA	NOTE
Codice di attività utilizzato sull'ultima dichiarazione annuale		
E' stato verificato se il codice di attività utilizzato è quello che risulta dichiarato all'Ufficio, come emerge ad esempio: - dal cassetto fiscale - dall'ultima variazione IVA - da		
Il codice di attività utilizzato corrisponde a quello dell'attività effettivamente esercitata come risulta dalla seguente documentazione esaminata: - fatture emesse - ripartizione ricavi in contabilità - studio di settore - altro.....		circ. 57/E/2009 par. 7.1 - pari al % del volume affari - pari al%del totale ricavi A1
Il codice di attività è stato desunto dalla tabella ATECO vigente al momento di presentazione della dichiarazione ?		circ. 57/E/2009 par. 7.1
Il soggetto esercita più attività ?		circ. 57/E/2009 par. 7.1
In caso di esercizio di più attività con contabilità unificata, la dichiarazione indica il codice dell'attività prevalente con riferimento al volume di affari realizzato nell'anno di imposta ?		circ. 57/E/2009 par. 7.1
In caso di esercizio di più attività con contabilità separata, ogni singolo intercalare contiene il codice dell'attività ad esso relativo ? - codice attività mod. n. - codice attività mod. n. - codice attività mod. n.		circ. 57/E/2009 par. 7.1

CHECK LIST 2 CONTROLLO PRESENZA OPERAZIONI CHE FANNO MATURARE IL CREDITO IVA		
QUESITO	SI/NO/NA	NOTE
E' stata verificata la causa che ha originato il credito IVA ?		circ. 57/E/2009 par. 7.2
Aliquota media sulle operazioni attive inferiore a quella sulle operazioni passive		circ. 57/E/2009 par. 7.2
Operazioni non imponibili		circ. 57/E/2009 par. 7.2
Operazioni di acquisto o importazione di beni ammortizzabili		circ. 57/E/2009 par. 7.2
Operazioni non soggette all'imposta		circ. 57/E/2009 par. 7.2
Operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli		circ. 57/E/2009 par. 7.2
Altre: - acquisti superiori alle operazioni attive - riporto credito anno precedente - regime speciale:		

Continua



CHECK LIST 3 ALTRI CONTROLLI		
QUESITO	SI/NO/NA	NOTE
Il soggetto è esportatore abituale nell'anno di riferimento ?		segnalato da CNDCEC
Il soggetto è una società non operativa - nel 2013 ? - nel 2012 ? - nel 2011 ? - nel 2010 ?		segnalato da CNDCEC
Se il soggetto è una società non operativa per gli anni 2010, 2011 e 2012, è stata verificata la perdita del credito IVA al 31.12.2012 ?		
Se il soggetto è una società non operativa per gli anni 2011 e 2012, è stata verificata quale è la situazione del 2013, se non è stata ancora predisposta la dichiarazione dei redditi ?		
Il soggetto è una società non operativa in conseguenza di perdite fiscali sistemiche per un triennio ? - reddito impresa dichiarato 2010 - reddito impresa dichiarato 2011 - reddito impresa dichiarato 2012		
Il soggetto ha presentato, per l'anno di riferimento, modelli IVA TR con richiesta di rimborso o compensazione trimestrali ?		
Se sì, indicare i modelli presentati e il credito risultante: - 1° trimestre credito..... - 2° trimestre credito..... - 3° trimestre credito.....		<u>Modalità</u> Rimborso.....Compensazione..... Rimborso.....Compensazione..... Rimborso.....Compensazione.....
Per l'anno di riferimento, è stata presentata la comunicazione annuale IVA ?		
Se per l'anno di riferimento è già stata presentata la comunicazione annuale IVA, indicare l'ammontare: - IVA sulle operazioni attive - IVA sulle operazioni passive		
Gli importi indicati nella comunicazione annuale IVA corrispondono a quelli riportati nella dichiarazione annuale ?		

Se gli importi indicati nella comunicazione annuale IVA non corrispondono a quelli riportati nella dichiarazione annuale, sono state accertate le cause delle differenze ?		
Il soggetto è stato interessato da operazioni straordinarie ?		
Se sì, quale operazione		
Data dell'operazione straordinaria		
Data di effetto dell'operazione straordinaria		
L'operazione straordinaria che ha eventualmente interessato il soggetto ha conseguenze sulla redazione della dichiarazione IVA annuale ?		
L'operazione straordinaria con effetto nel corso dell'anno comporta la "cessione" del credito dal dante causa all'avente causa ?		
Se l'operazione straordinaria comporta la "cessione" del credito IVA, il soggetto in relazione al quale deve essere rilasciato il visto di conformità è - il dante causa ? - l'avente causa ?		
Se l'operazione straordinaria comporta la "cessione" del credito IVA e il soggetto in relazione al quale deve essere rilasciato il visto di conformità è il dante causa, è stata verificata l'esclusione dalla dichiarazione annuale delle operazioni relative alla frazione d'anno antecedente la data dalla quale ha effetto l'operazione straordinaria ?		
Se l'operazione straordinaria comporta la "cessione" del credito IVA e il soggetto in relazione al quale deve essere rilasciato il visto di conformità è l'avente causa, è stata verificata l'inclusione nella dichiarazione annuale delle operazioni - compiute dall'avente causa - relative alla frazione d'anno antecedente la data dalla quale ha effetto l'operazione straordinaria ?		

IVA

CHECK LIST 4 REGOLARITA' SCRITTURE CONTABILI		
OGGETTO	SI/NO/NA	NOTE
La contabilità IVA è manuale o meccanografica?		segnalato da CNDCEC
La conservazione della contabilità è cartacea o elettronica ?		
Da chi è tenuta la contabilità ai fini IVA? - dal professionista che effettua la verifica - dal contribuente - da altro soggetto non abilitato all'apposizione del visto di conformità - da una società di servizi controllata dal professionista - dal CAF imprese - altro		
I registri risultano regolarmente tenuti in base alla normativa vigente e sono formalmente conformi ad essa ?		segnalato da CNDCEC
Se i registri sono meccanografici, la stampa è già stata fatta in versione definitiva ?		segnalato da CNDCEC
Le liquidazioni periodiche risultano trascritte/stampate ?		segnalato da CNDCEC
Per le liquidazione a debito, sono stati verificati i relativi versamenti effettuati con i modelli F24?	Vedi Check List 4.1	segnalato da CNDCEC
Risulta verificata la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA ? Documentazione esaminata: - registro degli acquisti - registro delle fatture - registro dei corrispettivi - registro riepilogativo - libro giornale - libro inventari -		circ. 57/E/2009 par. 7
Risulta verificata (limitatamente all'IVA) la corrispondenza dei dati esposti nelle scritture contabili alla relativa documentazione ?		circ. 57/E/2009 par. 7

CHECK LIST 4.1 CONTROLLO LIQUIDAZIONI PERIODICHE							
MESE	CREDITO PRECEDENTE	IVA DEBITO	IVA CREDITO	CREDITO	DEBITO	VERSAMENTO	
						DATA	IMPORTO
gennaio							
febbraio							
marzo							
aprile							
maggio							
giugno							
luglio							
agosto							
settembre							
ottobre							
novembre							
dicembre							
totali							
		Rigo	Rigo				Rigo

Continua



CHECK LIST 5.2 – FATTURE ACQUISTI ALLEGATO CONTROLLO INTEGRALE							
OGGETTO				IMPORTO		NOTE	
IVA ammessa in detrazione indicata in dichiarazione				€		circ. 57/E/2009 par. 7.2	
Volume di affari				€		circ. 57/E/2009 par. 7.2	
DOCUMENTI REGISTRATI							
DATA	N.	NOME SOGGETTO	TOTALE	IMPONIBILE	I.V.A.	IMPORTO NON SOGGETTO	REGISTRATO SU FATT. EMESSE

CHECK LIST 5.3 – FATTURE EMESSE ALLEGATO CONTROLLO PARZIALE							
OGGETTO				IMPORTO		NOTE	
IVA ammessa in detrazione indicata in dichiarazione				€		circ. 57/E/2009 par. 7.2	
10% dell'IVA ammessa in detrazione				€		circ. 57/E/2009 par. 7.2	
DOCUMENTI EMESSI CON IVA INDICATA SUPERIORE AL 10%							
DATA	N.	NOME SOGGETTO	TOTALE	IMPONIBILE	I.V.A.	IMPORTO NON SOGGETTO	REGISTRATO SU FATT. EMESSE

Continua



CHECK LIST 5.6 – FATTURE ACQUISTO ALLEGATO CONTROLLO A CAMPIONE								
CRITERIO DI INDIVIDUAZIONE DEL CAMPIONE								
DOCUMENTI REGISTRATI								
DATA	N.	N. ATTRIB.	NOME SOGGETTO	TOTALE	IMPONIBILE	I.V.A.	IMPORTO NON SOGGETTO	REGISTRATO SU FATT. ACQUISTI

Nota per la compilazione check-list 5.5 – 5.6

SCHEDA PER CAMPIONAMENTO CRITERIO DI INDIVIDUAZIONE DEL CAMPIONE		
<p>Potrebbe essere opportuno individuare un criterio di tipo oggettivo (esempi: 1) tutti i documenti con IVA superiore al 5% del credito risultante dalla dichiarazione annuale; 2) tutti i documenti con iva pari o superiore a euro.....; 3)altro:).</p> <p>In ogni caso, pare opportuno individuare almeno una operazione per ciascuna delle sotto elencate tipologie di operazioni:</p>		
	IVA RELATIVA ALLE OPERAZIONI ATTIVE	IVA ASSOLTA SUGLI ACQUISTI
	Prot.	Prot.
<ul style="list-style-type: none"> fattura per esportazione/bolla doganale fattura per operazione con utilizzo plafond fattura per cessione/acquisto intracomunitario di beni fattura per prestazione effettuata/ricevuta di servizi art. 7-ter e successivi fattura per cessione/acquisto bene immobile fattura per cessione/acquisto bene ammortizzabile nota di credito emessa/ricevuta 		

Continua



CHECK LIST 6		
CONTROLLI REGOLARITA' E CORRETTEZZA INDICAZIONE SU DICHIARAZIONE IVA		
OGGETTO	SI/NO/NA	NOTE
Ammontare del credito riportato dalla dichiarazione relativa all'anno precedente anno		
Si è proceduto a verificare la correttezza del credito IVA precedente ? - comunicazione di regolarità - comunicazione di irregolarità - cassetto fiscale		
Si è proceduto alla verifica dell'esposizione del credito IVA precedente nella dichiarazione presentata ?		circ. 57/E/2009 par. 7.2
In presenza di credito IVA precedente, sono stati controllati gli eventuali utilizzi in compensazione orizzontale ?	Vedi Check List 6.1	segnalato da CNDCEC
Ammontare del credito IVA da utilizzare in compensazione		
Il credito IVA da utilizzare in compensazione è superiore al volume di affari ?		segnalato da CNDCEC
Gli imponibili del quadro VE corrispondono ai totali dei relativi registri distinti per aliquota ?	Vedi Check List 6.2	segnalato da CNDCEC
Risultano corretti gli importi dell'IVA a debito applicando a ciascun importo imponibile l'aliquota IVA corrispondente?		segnalato da CNDCEC
Gli imponibili del quadro VF corrispondono ai totali dei relativi registri distinti per aliquota ?	Vedi Check List 6.3	segnalato da CNDCEC
Risultano corretti gli importi dell'IVA a credito applicando a ciascun importo imponibile l'aliquota IVA corrispondente?		segnalato da CNDCEC
Risultano corretti gli importi delle operazioni intracomunitarie attive ?		
Risultano corretti gli importi delle operazioni intracomunitarie passive ?		
Il soggetto applica metodi o regimi particolari di determinazione dell'IVA ? - pro-rata - regime del margine		segnalato da CNDCEC

CHECK LIST 6.2													
CONTROLLO OPERAZIONI E IVA													
OPERAZIONI ATTIVE													
MESE	IMPONIBILE 4%	IVA 4%	IMPONIBILE 10%	IVA 10%	IMPONIBILE 20%	IVA 20%	IMPONIBILE 21%	IVA 21%	IMPONIBILE 22%	IVA 22%	NON IMPONIBILE	ESENTE	NON DETRAIBILE
gennaio													
febbraio													
marzo													
aprile													
maggio													
giugno													
luglio													
agosto													
settembre													
ottobre													
novembre													
dicembre													

CHECK LIST 6.3													
CONTROLLO OPERAZIONI E IVA													
OPERAZIONI PASSIVE													
MESE	IMPONIBILE 4%	IVA 4%	IMPONIBILE 10%	IVA 10%	IMPONIBILE 20%	IVA 20%	IMPONIBILE 21%	IVA 21%	IMPONIBILE 22%	IVA 22%	NON IMPONIBILE	ESENTE	NON DETRAIBILE
gennaio													
febbraio													
marzo													
aprile													
maggio													
giugno													
luglio													
agosto													
settembre													
ottobre													
novembre													
dicembre													

Continua

CHECK LIST 7		
CONTROLLI VISTO E SOTTOSCRIZIONE DICHIARAZIONE IVA		
OGGETTO	SI/NO/NA	NOTE
Il legale rappresentante del soggetto ha dichiarato che la documentazione messa a disposizione del professionista è completa e veritiera e ha dichiarato altresì che non sussistono altri documenti rilevanti ai fini dell'apposizione del visto ?		segnalato da CNDCEC
Il legale rappresentante del soggetto ha sottoscritto la dichiarazione annuale IVA ?		
Al fine di attestare la correttezza dei controlli, il soggetto che appone il visto conserva la copia della documentazione utilizzata unitamente alla check list dei controlli svolti ?		circ. 57/E/2009 par. 7.2 circ. 12/E/2010 par. 1.4
Documenti conservati in copia: - -		
Data di rilascio del visto		
Firma del professionista che appone il visto		
Soggetto cui è stato affidato l'impegno alla trasmissione della dichiarazione		

SEI INTERESSATO ALLA VERSIONE PDF COMPILABILE O AL SOFTWARE PER LA COMPILAZIONE GUIDATA DELLA CHECK LIST?



**CHECK LIST
VISTO DI CONFORMITA' SU DICHIARAZIONE IVA ANNUALE**

IL COMMERCIALISTA TELEMATICO PROPONE UNA CHECK LIST DEI CONTROLLI DA EFFETTUARE A CURA DEL PROFESSIONISTA CHE RILASCI IL VISTO DI CONFORMITA' SULLA DICHIARAZIONE IVA ANNUALE.

:: NECESSARIO PER ACCEDERE ALL'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA ::

disponibile in tre versioni!!!:

- PDF Statico
- PDF Compilabile
- Applicazione per la compilazione guidata

di Vito Dulcamare
e Massimiliano De Bonis





INFORMAZIONE:
APPROFONDIMENTI
NEWSLETTER SETTIMANALI
CIRCOLARI SETTIMANALI E MENSILI
E-BOOK

STRUMENTI:
SOFTWARE
FORMULARI & MODELLI
FORUM

SERVIZI PER LA TUA PROFESSIONE:
VETRINA CONSULENTI
RSS FISCALI PER IL TUO SITO
CONSULENZA
E-LEARNING ACCREDITATA PER LA F.P.O.

ED ANCORA:



La rivista di approfondimento mensile

La pubblicazione periodica di risposte alle
tematiche antiriciclaggio



Il caso del giorno a cura Dott. Sandro Cerato

La Tua **Informazione** professionale **quotidiana**
La Tua **Formazione** professionale **continua**



Iva pagata a seguito di accertamento - Rivalsa e detrazione



di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Secondo quanto stabilito dall'ultimo comma dell'art. 60 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, il contribuente (soggetto passivo IVA) ha il diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito dell'avvenuto pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.

In questa ipotesi, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitatagli in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'operazione originaria.

Con la circolare n. 35/E del 17.12.2013, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che, sebbene l'art. 60 menzionato condizioni l'esercizio della detrazione da parte del cessionario alla preventiva rivalsa operata in fattura dal cedente, nel caso di un esportatore abituale che, presentando l'apposita dichiarazione, effettui acquisti senza applicazione dell'IVA in misura eccedente il plafond disponibile, il principio di neutralità esige che venga riconosciuta la facoltà di detrarre l'IVA pagata in sede di accertamento.

In questi casi, opera una deroga in base alla quale il debitore di imposta è il cessionario in luogo del cedente (art. 7, D.Lgs. n. 471/1997).

Il contesto normativo di riferimento

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 35/E del 2013, qui commentata, chiarisce preliminarmente che, secondo le modificazioni normative più recenti – art. 93, D.L. 24.1.2012, n. 1 -, il contribuente può rivalersi dell'IVA o della maggiore IVA relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei propri cessionari o committenti **soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.**

In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa **al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa** e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione.

Anteriormente alle modificazioni normative (apportate a seguito di una procedura di infrazione aperta contro l'Italia dalla Commissione europea), il settimo comma dell'art. 60 impediva al cedente o prestatore il diritto di rivalersi, nei confronti dei cessionari di beni o dei committenti di servizi, dell'imposta o maggiore imposta pagata in conseguenza di accertamento o rettifica.

Oltre che da un intento sanzionatorio, il divieto appare giustificato dalle complicazioni pratiche relative alla necessità di riaprire dei rapporti contrattuali già chiusi al solo fine di recuperare a posteriori l'imposta non addebitata al momento di effettuazione dell'operazione.

In base alla nuova disposizione il contribuente può esercitare la rivalsa dopo aver effettivamente pagato all'Erario l'imposta accertata, le sanzioni e gli interessi.

Nel nuovo contesto normativo, l'esercizio del diritto a detrazione da parte del cessionario o committente viene subordinato, in deroga ai principi ordinari, all'avvenuto pagamento dell'IVA addebitatagli in via di rivalsa dal cedente o prestatore.

Continua



L'ambito di applicazione e l'efficacia temporale

La circolare dell'Agenzia delle Entrate intende rispondere su numerosi punti potenzialmente controversi.

In particolare, relativamente all'ambito di applicazione della rivalsa del cedente / prestatore, è stato affermato che:

- ⊙ l'esercizio della rivalsa dell'IVA presuppone la riferibilità dell'imposta accertata a specifiche operazioni e la conoscibilità del cessionario / committente; la maggiore imposta può essere addebitata in via di rivalsa, a seguito del relativo pagamento, anche quando sia stata calcolata su una base imponibile determinata in via forfetaria, se essa è comunque riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati cessionari o committenti (ad esempio, quando le operazioni effettuate nei confronti di un determinato soggetto sono ripartite forfetariamente tra operazioni imponibili ed esenti);

l'applicazione della rivalsa deve invece ritenersi esclusa se l'imposta recuperata non è riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati soggetti (è il caso, ad esempio, dell'IVA dovuta a seguito di accertamento induttivo);

l'art. 60, settimo comma, del D.P.R. n. 633/1972, come modificato dall'art. 93 del citato D.L. n. 1/2012, trova applicazione per gli accertamenti divenuti definitivi successivamente alla sua entrata in vigore (24.1.2012).

I chiarimenti sull'esercizio del diritto di rivalsa

Quanto agli atti che consentono l'esercizio del diritto alla rivalsa, l'Agenzia ha indicato gli accertamenti **resisi definitivi** attraverso:

- ☑ **accertamento con adesione**, di cui agli artt. 6 e ss. del D.Lgs. 19.6.1997, n. 218;
- ☑ **adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio** di cui ai commi 1-bis e seguenti dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997;
- ☑ **adesione ai processi verbali di constatazione** di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997; acquiescenza di cui all'art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997;
- ☑ **conciliazione giudiziale** di cui all'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992;
- ☑ **mediazione** di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992;
- ☑ **mancata impugnazione dell'atto di accertamento** nei termini previsti dalla legge;
- ☑ **passaggio in giudicato della sentenza** avente a oggetto l'accertamento.

Nel caso di avvisi di accertamento o di rettifica con IVA pagata in pendenza di giudizio, l'Agenzia ha escluso che possa esercitarsi il diritto alla rivalsa, in quanto in tali ipotesi l'imposta risulta pagata all'Erario a titolo provvisorio.

La rivalsa in relazione a quanto già versato a titolo provvisorio può però essere esercitata successivamente, a seguito del consolidarsi dell'atto impositivo.

Rateazione, rettifica del pro rata, partita IVA

In caso di pagamento rateale dell'imposta definitivamente accertata, il diritto alla rivalsa può essere esercitato in relazione al pagamento delle singole rate.

In questa ipotesi la procedura di rateazione si perfeziona con il versamento della prima rata che rende definitivo l'accertamento (il diritto alla rivalsa è subordinato alla condizione che l'accertamento sia divenuto definitivo a partire dal 24.1.2012).

Se in sede di definizione dell'atto, per effetto della modifica del pro-rata di detraibilità è stata riconosciuta, a

scomputo dell'IVA accertata, una maggiore imposta detraibile sugli acquisti del periodo, l'ammontare di imposta oggetto di rivalsa non sarà limitato all'importo dell'IVA pagata a mezzo F24, ma sarà pari all'ammontare complessivamente dovuto, compresa la quota di debito estinta per compensazione.

Anche se il soggetto accertato non era titolare di partita IVA negli anni riguardati dall'atto impositivo (ciò che si verifica, ad esempio, per i venditori diretti a domicilio con reddito annuo inferiore a 5000 euro), l'IVA può ugualmente essere addebitata al cessionario / committente in via di rivalsa, e permane il diritto della detrazione da parte di quest'ultimo, se in sede di controllo è successivamente constatato che il cedente / commissionario avrebbe dovuto assoggettare ad IVA le operazioni effettuate.

Il soggetto accertato potrà esercitare la rivalsa utilizzando la partita IVA attribuitagli d'ufficio in sede di accertamento.

Rappresentante fiscale e IVA liquidata all'importazione

L'Agenzia si è espressa anche sul tema della nomina di un rappresentante fiscale da parte del soggetto non residente per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA addebitatagli a titolo di rivalsa.

La circolare ha precisato sul punto che, a tutela del principio di neutralità dell'IVA, è possibile procedere alla nomina del rappresentante fiscale anche successivamente al perfezionamento dell'operazione originaria, fino al pagamento dell'imposta addebitata in via di rivalsa ai sensi dell'art. 60, settimo comma, del D.P.R. n. 633/1972, purché si tratti di un adempimento cui il soggetto non residente non fosse già tenuto.

Anche se l'IVA è stata liquidata nel suo ammontare suppletivo dall'Agenzia delle Dogane in sede di revisione, e quindi debitore dell'imposta è l'importatore, permane la facoltà di detrarre l'IVA pagata in sede di accertamento.

«Nelle importazioni, infatti, l'imposta relativa agli acquisti non è addebitata all'importatore in via di rivalsa ma è versata direttamente da quest'ultimo, pertanto, il diritto alla detrazione deve essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'importatore, debitore d'imposta, ha provveduto al pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi»⁽¹⁾.

La detrazione dell'IVA pagata dall'esportatore abituale

Relativamente al caso in cui sia stata contestata a un soggetto esportatore abituale l'effettuazione di acquisti senza pagamento dell'IVA, ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, oltre il limite del plafond disponibile, l'Agenzia ha puntualizzato che la responsabilità esclusiva dell'esportatore abituale costituisce una deroga al principio, delineato dall'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui l'IVA è dovuta dal cedente/prestatore, previo addebito dell'imposta alla controparte a titolo di rivalsa, ed è detraibile, ai sensi dell'art. 19, del D.P.R. n. 633/1972, dal cessionario/committente.

Quindi, sebbene l'art. 60, settimo comma, del decreto IVA preveda l'esercizio della detrazione da parte del cessionario o del committente a seguito della rivalsa operata in fattura dal cedente o dal prestatore, la tutela del principio di neutralità del tributo impone che la facoltà di detrarre l'imposta pagata in sede di accertamento sia riconosciuta anche nelle ipotesi in cui, in deroga alle comuni regole di funzionamento del tributo, sia debitore d'imposta il cessionario/committente in luogo del cedente/prestatore.

L'esportatore abituale cui sia stato contestato lo «splafonamento» potrà esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il medesimo ha provveduto al pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.

La violazione del reverse charge

Come è stato rammentato dall'Agenzia delle Entrate, il regime dell'inversione contabile (reverse charge) presuppone che il debito di imposta IVA sia assolto dal cessionario / committente mediante l'annotazione contabile dell'IVA nei registri di cui agli artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633/1972.

In tale ipotesi, salvo casi di indetraibilità oggettiva o soggettiva, l'assolvimento dell'IVA mediante questo regime non dà origine ad un esborso finanziario in capo al cessionario/committente.

In linea con la risoluzione n. 56/E del 6.3.2009, la circolare precisa al riguardo che, nel caso in cui sia constatata la violazione del regime contabile che comporti l'assolvimento del tributo da parte dei contribuenti, contestualmente all'accertamento del debito, deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione della medesima imposta; il contribuente non sarà quindi a versare alcun ammontare a titolo di imposta all'Erario, qualora venga riconosciuta la spettanza integrale della detrazione.

Pertanto, in considerazione dei criteri che regolano il regime del reverse charge, la compensazione dell'IVA a debito e a credito viene operata direttamente in sede di accertamento, senza che sia necessario procedere al pagamento dell'imposta accertata e alla sua successiva detrazione.

Società incorporate e incorporanti

Nel caso in cui, successivamente a una fusione per incorporazione, la società incorporante abbia versato l'IVA accertata nei confronti della società incorporata, relativa ad operazioni rese nei suoi stessi confronti, l'incorporante / committente che ha provveduto al versamento all'Erario dell'IVA accertata può anch'essa esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 60, settimo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Il diritto alla detrazione deve essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è provveduto al pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.

Gli adempimenti previsti

Al fine di esercitare il diritto alla rivalsa dell'IVA pagata a titolo definitivo in sede di accertamento, il cedente / commissionario è tenuto a emettere una fattura o una nota di variazione in aumento di cui all'art. 26, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, con le indicazioni previste dall'art. 21 ovvero, a partire dal 1° gennaio 2013, con i dati semplificati di cui al successivo art. 21-bis⁽²⁾, (richiamando, laddove emessa/e, la/e fattura/e originaria/e), e con gli estremi identificativi dell'atto di accertamento che costituisce titolo alla rivalsa.

Il documento dovrà essere annotato nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972 solo per memoria, perché l'imposta recuperata a titolo di rivalsa non dovrà partecipare alla liquidazione periodica, né essere indicata in una posta a debito nella dichiarazione annuale.

Il diritto alla detrazione da parte del cessionario / committente è invece subordinato all'avvenuto pagamento dell'IVA accertata addebitata in via di rivalsa, mediante annotazione del documento integrativo nel registro di cui all'art. 25 del decreto IVA.

Relativamente agli adempimenti formali prodromici all'esercizio del diritto alla detrazione, l'Agenzia (anche se la norma non prevede nulla al riguardo) ritiene che il contribuente possa predisporre un documento (al quale allegare per completezza l'atto di accertamento e l'attestato di versamento), da registrare ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, dal quale si evinca l'ammontare dell'imposta versata a seguito di accertamento, nonché il titolo giustificativo della detrazione d'imposta (art. 60, settimo comma del D.P.R. n. 633/1972; estremi identificativi dell'accertamento).

Continua

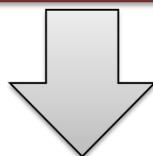
Questo documento non dovrà essere annotato nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972, e dunque non concorrerà alla determinazione dell'IVA dovuta sulle operazioni attive in fase di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale.

Note

(1) Questa interpretazione, in ragione delle modificazioni normative intervenute, supera i chiarimenti forniti con la risoluzione 21.8.2007, n. 228/E che, con riguardo alle ipotesi di rettifica della bolletta doganale a seguito di una revisione dell'accertamento, aveva ammesso la detrazione dell'imposta accertata al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo al momento di effettuazione dell'operazione originaria, e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

(2) L'art. 1, comma 325, lettera e), della L. 24.12.2012, n. 228 (legge di stabilità 2013), ha introdotto la nuova disciplina della fattura semplificata, inserita nel nuovo articolo 21-bis del decreto IVA. Tale disposizione prevede che, fermo restando quanto stabilito dall'art. 21, la fattura di ammontare complessivo non superiore a 100 euro, nonché – a prescindere dall'ammontare - la fattura rettificativa di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 (nota di variazione dell'imponibile o dell'imposta), può essere emessa in modalità semplificata. Si veda sul punto la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E del 3.5.2013, par. 6.7.

**Il Commercialista Telematico
per i propri utenti
si è fatto in 3**



VIENI A SCOPRIRE I NUOVI SERVIZI

Omessa IVA - Sequestro a prescindere dall'incasso



di Antonio Gigliotti

Ai fini del sequestro “per equivalente” dei beni dell'imprenditore che non ha versato l'IVA dichiarata è irrilevante il mancato incasso dell'imposta, salvo i casi di applicazione del regime di “IVA per cassa”. Detto in altri termini, il reato tributario di omessa IVA si configura anche se l'impresa non ha incassato l'imposta, poiché rileva il solo dato riportato in dichiarazione. La strutturazione di detto reato in termini di condotta omissiva svincola dall'effettiva percezione dell'imposta. Lo ha affermato la Corte di Cassazione - Terza Sezione Penale, con la sentenza 3 maggio 2013, n. 19099.

Cassazione Penale sent. n. 19099/13

Ai fini del sequestro “per equivalente” dei beni dell'imprenditore che non ha versato l'IVA dichiarata è irrilevante il mancato incasso dell'imposta, salvo i casi di applicazione del regime di “IVA per cassa”. Detto in altri termini, il delitto reato tributario di omessa IVA si configura anche se l'impresa non ha incassato l'imposta, poiché rileva il solo dato riportato in dichiarazione. La strutturazione di detto reato in termini di condotta omissiva svincola dall'effettiva percezione dell'imposta.

È quanto emerge sentenza 3 maggio 2013, n. 19099, della Corte di Cassazione - Terza Sezione Penale.

Il supremi giudici hanno confermato l'ordinanza di sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, di un immobile e di un annesso appezzamento di terreno agricolo riconducibili a un imprenditore veneto, indagato dei reati di cui agli articoli 10 - bis (omesso versamento di ritenute certificate) e 10 - ter (omesso versamento di IVA) del D.Lgs. n. 74 del 2000.

Art. 10-bis, D.Lgs. n. 74/2000 “Omesso versamento di ritenute certificate”

È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versi entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti **per un ammontare superiore a € 50.000,00 per ciascun periodo d'imposta.**

Il delitto in questione ha natura di reato “proprio”, perché il potenziale autore può essere esclusivamente il sostituto d'imposta, quale unico soggetto legittimato a effettuare le ritenute, a rilasciare la relativa certificazione e a versare il corrispondente importo all'Amministrazione Finanziaria.

Art. 10-ter, D.Lgs. n. 74/2000 “Omesso versamento di IVA”

Le disposizioni dell'articolo 10-bis si applicano, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'IVA, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo. Ai fini dell'integrazione del delitto in esame, è necessaria la **presentazione della dichiarazione annuale**, considerato che il “quantum” d'imposta dovuta, e quindi da versare, è quella risultante esclusivamente dalla dichiarazione annuale. Poiché l'art. 6, comma 2, della L. n. 405/1990, stabilisce che l'acconto IVA va versato entro il giorno 27 del mese di dicembre, ai fini della consumazione del reato di cui all'art. 10 **non è sufficiente un qualsiasi ritardo** nel versamento rispetto alle scadenze previste, ma occorre che l'omissione del versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione **si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento**. Perciò, se nel corso del 2011 si è omesso di versare l'IVA risultante dalla dichiarazione, **per importi superiori a 50.000 euro**, il reato si è perfezionato quando il contribuente non ha effettuato il versamento entro il 27 dicembre 2012.

Continua



La difesa. IVA non incassata e fondo patrimoniale

Nel caso in esame, il difensore dell'imprenditore ha denunciato la violazione di legge per mancanza assoluta di motivazione della sentenza gravata, laddove il Tribunale del riesame, nel confermare la misura disposta dal GIP, ha individuato il "profitto" del **reato nell'ammontare dell'imposta dichiarata e non versata**, così sovrapponendo – ha sostenuto la difesa - due distinti concetti:

- ⊙ il debito verso il Fisco, pari all'IVA **dichiarata e non versata**;
- ⊙ il "**profitto**" del reato, pari all'ammontare dell'IVA **incassata e poi non versata**.

Nella fattispecie né l'indagato né la sua società (una S.n.c.) avevano **mai incassato** l'imposta non versata. **Di qui l'assenza del "profitto" sequestrabile.**

In ogni caso - sempre secondo la difesa -, la misura cautelare era illegittima, poiché aveva interessato un bene immobile **conferito in fondo patrimoniale**, e sul punto l'ordinanza impugnata non aveva fornito analitica motivazione **dell'effettiva disponibilità** del bene in capo all'indagato.

Profitto del reato

Ebbene, in ordine alla prima doglianza, la Terza Sezione Penale ha osservato che l'articolo 10 - ter del D.Lgs. n. 74 del 2000 assoggetta a sanzione penale chiunque, nei limiti previsti dall'articolo 10 - bis, non versi l'IVA in base alla dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo. La condotta del reato in esame, **di natura omissiva e a carattere istantaneo**, consiste, dunque:

- ✗ nel non versare all'Erario la somma dovuta sulla base della dichiarazione annuale.
L'obbligo di indicazione nella dichiarazione annuale è svincolato, fatti salvi i casi di applicabilità del regime "IVA per cassa" (recentemente rimodulato dall'articolo 32 bis del D.L. n. 83/2012):
- ✗ dall'effettiva riscossione del corrispettivo per le prestazioni effettuate.

Per quanto invece attiene al "profitto" sottoposto a sequestro, gli Ermellini hanno sostenuto:

- ✗ l'impossibilità di circoscrivere il profitto alla sola somma incassata e non versata, senza considerare l'utilità insita nel **risparmio economico** comunque derivante dal mancato versamento dell'imposta.

A tal proposito i supremi giudici hanno affermato che il **profitto del reato** tributario può essere individuato **nell'indubbio vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita** (cfr. Cass. sentenza n. 1199/2012), pur prendendo atto che nella pronuncia n. 30140 del 2012 la stessa Corte era giunta alla conclusione che il profitto può anche coincidere con l'importo dell'IVA **incassata**.

Ebbene, nel caso concreto, ad avviso della Terza Sezione Penale, si è certamente verificato un risparmio d'imposta, tanto da sussistere perfetta equivalenza, nella misura reale adottata, tra il valore dei beni sequestrati e l'entità del profitto del reato, in quanto il giudice di merito ha tenuto conto nell'accertamento del valore della rendita catastale dell'immobile e non di altro valore (più alto) condizionato all'andamento del mercato immobiliare.

Fondo patrimoniale

Per quanto riguarda la seconda doglianza, relativa al conferimento dell'immobile sequestrato in fondo patrimoniale, la Suprema Corte ha osservato che non può rinvenirsi alcuna incompatibilità tra il sequestro preventivo e i regimi di particolare favore assicurati dalle leggi civili a taluni beni in ragione della loro natura o

Continua



destinazione. Infatti, le norme civilistiche che definiscono la natura di taluni cespiti patrimoniali (artt. 169 e 1881 cod. civ.), ovvero disciplinano l'esecuzione coattiva civile (artt. 543 e 545 cod. proc. civ.) riguardano esclusivamente la definizione della garanzia patrimoniale a fronte delle responsabilità civili, **senza toccare in nulla la disciplina della responsabilità penale, nel cui esclusivo ambito ricade invece il sequestro preventivo.**

Del resto, proprio la struttura e la finalità del sequestro preventivo rendono evidente e non equivocabile la differenza con le fattispecie civilistiche, tanto cautelari che espropriative: il sequestro preventivo non presuppone alcuna responsabilità civile, ed è anzi indipendente dall'effettiva provocazione di un danno quantificabile. Infatti, non prelude ad alcuna espropriazione, ma semmai ad un provvedimento sanzionatorio, quale è la **confisca, che prescinde dal danno e considera solo l'esistenza di un particolare rapporto di strumentalità o di derivazione tra la cosa e il reato.**

In giurisprudenza si è, tra l'altro, precisato che la legittimità del sequestro non è esclusa neppure dal fatto che tale misura sia funzionale alla **confisca per equivalente**, poiché l'assenza di nesso di pertinenzialità tra il reato contestato e i beni confiscabili "per equivalente" **non altera la natura sanzionatoria della confisca** che colpisce il reo, in quanto la giustificazione dell'intervento penale, con il contestuale travolgimento dei vincoli civilistici, **risiede unicamente nell'appartenenza del bene sequestrato al patrimonio del reo.**

E infatti (v. Cass. Sez. III Pen. sentenza 15 ottobre 2012, n. 40364) i beni costituenti il fondo patrimoniale **rimangono nella disponibilità del proprietario o dei rispettivi proprietari, avendo essi solo un vincolo di destinazione.** Di conseguenza i beni immobili conferiti nel fondo dall'autore di un illecito non possono che appartenere a lui, tanto da restare soddisfatto il criterio di appartenenza al "reo", che giustifica l'applicazione della confisca e del preventivo sequestro.

Né è possibile, ha sostenuto infine la Terza Sezione Penale, evocare la ricorrenza dell'istituto del trust, considerato che, nella specie, l'indagato non ha perduto la disponibilità dei beni sequestrati, presupposto necessario per il conferimento dei beni in *trust* (cfr. Cassazione n. 13276/2011, secondo cui, in materia di reati fiscali, se la costituzione del trust risulta essere un "*mero espediente per creare un diaframma tra patrimonio personale e proprietà costituita in trust*", i beni dell'indagato non sono al riparo dal sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente).

In conclusione, il ricorso dell'imprenditore è stato respinto.

Concetto di "profitto"

L'articolo 1, comma 143, della Legge n. 244 del 2007 (Finanziaria 2008) stabilisce che nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10 – ter e 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, "*si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322 – ter del codice penale: tra cui quella della confisca obbligatoria dei beni che costituiscono il profitto del reato, che nel caso dei reati fiscali, deve intendersi non solo un positivo incremento del patrimonio personale, bensì qualunque vantaggio patrimoniale direttamente derivante dal reato, anche se consistente in un risparmio di spesa*" (cfr. Cass. Sez. III Pen. ordinanza n. 12639/2013, nonché sentenza 6309/2013).

In ordine alla misura del sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente (ex artt. 321 cod. proc. civ. e 322 – ter cod. pen.), la giurisprudenza di legittimità ha ripetutamente sostenuto che essa **va riferita all'ammontare dell'imposta evasa**, che costituisce un indubbio vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita e, in quanto tale, riconducibile alla nozione di "profitto", inteso come **risparmio economico** da cui consegue l'effettiva sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, di cui certamente beneficia il reo. La quantificazione di detto **risparmio** è comprensiva del mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni dovute in seguito all'accertamento del debito tributario (tra le altre, Cass. Sez. V Pen. sentenza n. 1843/2012).

Continua

IVA mai incassata

Ebbene, con la sentenza n. 19099/13 in commento, la Suprema Corte ha precisato che il “profitto” del reato può essere individuato nel risparmio di imposta e nel beneficio economico derivante dall’illecito:

- anche nel caso di omesso versamento dell’IVA mai incassata.

Ne consegue la possibilità di sottoporre a sequestro somme e beni di entità pari all’importo non versato per la successiva confisca in caso di condanna.

Quindi, il contribuente che si trovi a non incassare le somme per le prestazioni effettuate e a dichiarare comunque il dovuto, rischia di incorrere in responsabilità penale (ove superi la soglia di punibilità fissata dal D.Lgs. n. 74/2000 - € 50mila), con eventuale sequestro, a fini di confisca, di beni di valore corrispondente alle somme mai incassate.

Casi su omessi versamenti di IVA e ritenute certificate

ESTINZIONE PARZIALE DEL DEBITO IVA

Un’impresa nella dichiarazione IVA 2012, relativa al 2011, ha esposto IVA a debito per 70mila euro che non è stata versata. Il 10 dicembre 2012, dopo la presentazione della dichiarazione (30 settembre) ma prima della scadenza dell’acconto (27 dicembre 2012) versa volontariamente, con F24, 21mila euro a titolo di IVA. Resta un debito IVA del 2011 per € 49mila (al di sotto della soglia di punibilità di € 50mila).

Non si configura il reato di omesso versamento di IVA di cui all’articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000, poiché tale reato si consuma con la scadenza dell’acconto del periodo di imposta successivo (il 27 dicembre 2012).

VERSAMENTO IN CONSEGUENZA DI AVVISO BONARIO

Nel 2010, una società per azioni ha operato € 80mila di ritenute ai dipendenti e ai professionisti che hanno erogato prestazioni. Non versa però queste ritenute né alle scadenze previste né alla presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta. Nei primi mesi del 2013 la società riceve l’avviso bonario e paga subito quanto dovuto (€ 80mila) oltre alle sanzioni in misura ridotta (10% dell’omissione).

In un’ipotesi siffatta, il rappresentante legale della società ha commesso il reato di cui all’articolo 10 bis D.Lgs. n. 74/2000, anche se il pagamento è avvenuto all’arrivo dell’avviso bonario, poiché il reato si consuma alla presentazione della dichiarazione del sostituto (mentre l’avviso bonario è ovviamente successivo). Il pagamento postumo consente tuttavia di beneficiare della riduzione della pena di un terzo (fino al 17 settembre 2011, della metà) e di evitare le sanzioni accessorie.

RATEIZZAZIONE

Una ditta individuale non versa l’IVA per 70mila euro nel 2011. La maggior parte delle fatture emesse non sono state pagate dal cliente principale, che ha avuto problemi finanziari. La situazione di omesso versamento resta anche dopo il 27 dicembre 2012 (scadenza dell’acconto). La ditta conta di onorare il debito all’arrivo dell’avviso bonario, pagando a rate.

La circostanza di non aver incassato l’IVA indicata in fattura non fa venir meno il reato di omesso versamento. Questo perché si tratta di un delitto di natura omissiva a carattere istantaneo. Inoltre, secondo giurisprudenza unanime della Cassazione, l’eventuale accordo tra l’Amministrazione Finanziaria e il contribuente per la rateizzazione dell’omessa IVA non fa venire meno il reato di cui all’art. 10 – ter del D.Lgs. n. 74/2000,

Continua



sicch     legittimo il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, sui beni mobili e immobili intestati all'indagato e/o alla societ . Le difficolt  finanziarie dell'impresa non assumono alcun rilievo e l'avvenuto pagamento delle prime rate del piano di ammortamento   circostanza che offre solo la possibilit  al contribuente di richiedere la revoca parziale del provvedimento cautelare, con riferimento agli importi versati. Inutile, poi, obiettare che il piano di rateazione   assistito da polizza fideiussoria, in quanto le somme di denaro oggetto del vincolo cautelare, quale profitto del reato, non sono suscettibili di sostituzione attraverso una fideiussione da costituire presso un istituto di credito, trattandosi di una garanzia personale di pagamento non equipollente rispetto al bene sequestrato. Insomma, le ragioni che hanno determinato il sequestro possono venir meno solo con il **completamento del pagamento** rateale concordato (Cass. Pen. sentenze n. 33587/2012, n. 30140/2012 e n. n. 10109/2013).

SOSPENSIONE ESECUTIVIT  DELLA CARTELLA

La Procura della Repubblica dispone il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, di alcuni immobili di un impresa che ha omesso di versare, entro il termine del 27 dicembre 2010, l'IVA dovuta per il periodo d'imposta 2009. Il provvedimento cautelare   conseguito alla notifica di una cartella di pagamento di circa 500mila euro, la cui esecutivit    stata sospesa in sede di contenzioso tributario.

Secondo la giurisprudenza di legittimit , la misura cautelare   legittimit , posto che la sospensione dell'esecutivit  della cartella ad opera della CTP non realizza un annullamento del debito, lasciando conseguentemente inalterata l'obbligazione tributaria. La sospensiva accordata dal giudice tributario di primo grado si sostanzia in un provvedimento "precario", in quanto si tratta di una statuizione cautelare, tipicamente anticipatoria e di carattere provvisorio, adottata sulla base di una cognizione sommaria degli atti di causa, che lascia tutt'al pi  incerto il "quantum" della somma dovuta dal contribuente, ma non l'"an". All'atto della ricezione di una cartella esattoriale, il reato si   gi  consumato e, nonostante la sospensione del titolo esecutivo, il contribuente per evitare il sequestro deve onorare il proprio debito. In altre parole, **  solo l'intervenuta sanatoria della posizione tributaria che fa venir meno i presupposti della confisca, e quindi consente la revoca del sequestro preventivo disposto in funzione della futura esecuzione di detta misura ablativa** (v. Cass. Sez. III Pen. sentenza n. 9578/13).

Giova ricordare che esistono pronunce di merito (**Trib. di Novara, sentenza 21 marzo 2013; Trib. di Milano, sentenza n. 3926 del 7 gennaio 2013; Trib. di Milano, sentenza 5 novembre 2012, n. 2818 e Trib. Firenze sentenza 10 agosto 2012**, tanto per citarne alcune) che hanno escluso la responsabilit  dell'imprenditore che non riesce a far fronte agli adempimenti fiscali a causa di grave e comprovato dissesto economico dell'impresa, determinato da causa di "forza maggiore" (per esempio, i debitori dell'azienda - come le P.A. - che non pagano). In buona sostanza, **la comprovata crisi di liquidit  dell'azienda, ove determinata da fattori estranei alla volta dell'imprenditore**, per alcuni Tribunali costituisce un esimente che salva l'imprenditore dal reato di omessa IVA o di omesso versamento di ritenute certificate. Se infatti l'impresa non rispetta le scadenze tributarie **a causa di mancanza di liquidit  a essa non imputabile**, non si pu  addebitare all'imputato il **dolo** del reato di omesso versamento delle imposte, per la cui sussistenza   necessario che il fatto sia **preveduto e voluto** come conseguenza dall'autore. Benevole verso i contribuenti in crisi di liquidit  anche talune Commissioni Tributarie (**CTR Lazio, sentenza 158/29/12; CTR Lazio, sentenza 540/14/11; CTP Lecce, sentenza 325/1/10; CTP Perugia, sentenza 36/2009**) che hanno ritenuto non sanzionabile il ritardato pagamento delle imposte, laddove sia dimostrata la causa di "forza maggiore", per esempio, le gravi difficolt  economiche e l'esigenza di incassare eventuali crediti vantati. Tanto, in applicazione dell'articolo 6, comma 5 del D.Lgs. n. 472/1997, secondo cui non   punibile chi ha commesso il fatto per "causa di forza maggiore".

VIDEO CONFERENZE INTERATTIVE DEL COMMERCIALISTA TELEMATICO.com

Gli incontri SONO IN DIRETTA ed hanno durata generalmente di tre ore, con taglio decisamente operativo. Lo strumento permette agli utenti di interagire direttamente con il relatore, di intervenire in diretta, in audio ed anche in video, porre domande, chiedere chiarimenti, fornire la propria opinione...E' come essere ad un vero e proprio convegno, come tutti nella stessa sala "virtuale", però si è comodamente seduti al proprio posto di lavoro.

Chi partecipa alla conferenza potrà poi rivedere gratuitamente la registrazione tutte le volte che vuole, dalla propria scrivania, dal proprio computer in qualsiasi momento, 24 ore su 24, 7 giorni su 7 (fino ad un anno di tempo).

Viene distribuito materiale didattico.



PRENOTAZIONE

per la partecipazione alla video-conferenza in diretta via internet

del giorno _____

in materia di: _____

COGNOME _____

NOME _____

INDIRIZZO _____

CITTA' _____

TELEFONO _____

INDIRIZZO E-MAIL _____

PARTITA I.V.A. _____

ISCRITTO ALBO _____

AL NUMERO _____

Si allega ricevuta pagamento

INVIARE FAX A COMMERCIALISTATELEMATICO: 0641489979
oppure mail a: info@commercialistatelematico.com
per qualsiasi informazione: 0641780083

la partecipazione in diretta alla videoconferenza consente di maturare crediti formativi riconosciuti ai fini della formazione obbligatoria

CONSULTA IL CALENDARIO DELLE PROSSIME VIDEOCONFERENZE

prenota quelle di tuo interesse

data	Argomento	Docente
5 marzo 2014	Contenzioso bancario e gli strumenti di gestione stragiudiziale	Dott.ssa Marcella Caradonna
13 Marzo 2014	D.Lgs. 231/2001, costruiamo insieme un M.O.G. - Modello Organizzativo di Gestione e controllo	Dott. Maurizio Podico
20 Marzo 2014	Come migliorare la gestione del tempo e dello stress nell'attività professionale	Dott. Mario Catarozzo
28 Marzo 2014	Predisposizione del bilancio dell'anno 2013, le novità	Dott. Enrico Larocca



Beni concessi in godimento ai soci e ai familiari dell'imprenditore - Le problematiche della tassazione Iva



di Mario Agostinelli

Dall'U.E. la linea guida per il trattamento IVA della concessione in godimento senza corrispettivo dei beni ai soci della Società

La concessione in uso, a prezzi inferiori a quelli di mercato, dei beni relativi all'impresa, ai soci o familiari dell'imprenditore, è il presupposto impositivo, ai fini delle imposte dirette, previsto dalle recenti disposizioni di cui ai commi da 36 – terdices a 36 septiesdecies dell'articolo 2 del DL 138/2011.

Le norme richiamate, come noto, hanno introdotto la, non poco discussa e "controversa", "tassazione diretta" della concessione in godimento, ad un corrispettivo inferiore ai valori di mercato, dei beni relativi all'impresa, mediante l'assoggettamento ad imposizione di un importo almeno pari al valore di mercato di tale godimento, valore che deve poi essere ripartito tra le categorie reddituali del reddito di impresa e dei redditi diversi, in ragione del corrispettivo convenuto per lo stesso godimento.

E' evidente che il presupposto impositivo, quale quello della concessione in godimento dei beni dell'impresa ad un corrispettivo inferiore a quello di mercato o senza corrispettivo, ha riflessi anche ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e, poiché le nuove disposizioni non hanno affatto disciplinato in modo speciale il trattamento IVA di tali situazioni, alle stesse dovranno applicarsi le ordinarie disposizioni contenute nel DPR 633/72.

L'aspetto del trattamento IVA della concessione in godimento dei beni dell'impresa appare essere stato trascurato, non solo in dottrina, ma anche dalla stessa amministrazione che, con le due circolari n. 24/E e 36/E del 2012, si è limitata a fornire istruzioni con riferimento al solo trattamento ai fini delle imposte dirette senza alcun accenno per quanto alla tassazione IVA dei diversi presupposti previsti dalle nuove disposizioni.

Si tratta quindi di comprendere quali possano essere gli effetti, ai fini IVA, derivanti e correlabili alla concessione dei beni relativi all'impresa nei vari casi in cui si applicano le disposizioni in materia di tassazione della concessione in godimento, ad un corrispettivo inferiore al valore di mercato ovvero senza corrispettivo, a favore dei soci e dei familiari dell'imprenditore, dei beni dell'impresa.

LA NATURA DELLA CONCESSIONE IN GODIMENTO DEI BENI RELATIVI ALL'IMPRESA.

Per definire i corretti termini di tassazione IVA delle operazioni in oggetto, occorre, preliminarmente, definire la natura normativa delle stesse, per poi disegnare il perimetro applicativo dell'imposizione sul valore aggiunto.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 24/E del 2012, nelle premesse, ha fornito, un fondamentale chiarimento ai fini degli scopi di cui sopra, precisando che, la "*fattispecie (della concessione in godimento dei beni relativi all'impresa), si differenzia dall'autoconsumo familiare, dall'assegnazione dei beni ai soci, nonché dalla destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, in quanto diversamente dai casi sopra richiamati, la disposizione riguarda beni che non fuoriescono dal regime di Impresa*".

Ne deriva che, la fattispecie della concessione in godimento dei beni a soci o familiari dell'imprenditore è da inquadrare tra le prestazioni di servizi e non tra le operazioni di cessioni di beni o quelle a queste riconducibili o assimilabili.

Un'interpretazione che assume assoluta rilevanza anche ai fini dell'individuazione del corretto trattamento IVA, dovendosi escludere, per le ipotesi evocate dalle richiamate norme del DL 138/2011, l'applicazione

Continua

delle disposizioni di cui all'articolo 2 c. 2 N. 5 e N. 6 del DPR 633/72 che, come noto, disciplinano la modalità di tassazione IVA da adottare nei casi di destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore, e nei casi di assegnazione ai soci fatte a qualsiasi titolo dalle società.

In parole più semplici, la concessione in godimento dei beni relativi all'impresa, rientra, anche ai fini IVA, nel concetto di prestazione di servizi e non in quello della cessione dei beni.

Quanto fin qui affermato trova riscontro nella sentenza del 22 novembre 1989 n. 6886 della commissione tributaria Centrale nella quale è stato chiarito che: *"L'autoconsumo è configurabile solo nel caso in cui la destinazione del bene ad uso personale sia definitiva e non temporanea dagli esami degli atti invece risulta che l'appartamento, oggetto della controversia, fu solo temporaneamente abitato dal proprietario, tant'è che con rogito notar L. in data 3 maggio 1978, esso è stato poi venduto alla signora P.B.*

Ne consegue che nella fattispecie in esame non si versa nell'ipotesi dell'autoconsumo, non realizzandosi alcuna delle ipotesi previste dalla norma contenuta nell'art. 2, comma 2, punto 5), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, considerato che la destinazione dell'immobile al godimento dell'imprenditore è stata solo temporanea".

Tanto detto, occorre ulteriormente precisare che, la concessione in godimento dei beni dell'impresa assume un atteggiamento e una natura diversa a secondo che sia previsto o meno un corrispettivo. Infatti, nel caso in cui sia previsto un corrispettivo per il godimento, la prestazione di servizi è da inquadrare tra quelle della locazione, affitto e noleggio, da cui l'applicazione delle relative disposizioni speciali, mentre nel caso di concessione in godimento a titolo gratuito la prestazione di servizi non può essere assimilata ad una locazione, ma ad una prestazione di servizi generica.

Quanto sopra è stato chiarito dalla Corte Europea, con la recente sentenza del 18 luglio 2013, nelle cause riunite C-220/11 e C-211/11, nella quale è affermato il principio secondo il quale, *"perché si abbia locazione di un immobile è necessario che tutte le condizioni che caratterizzano tale operazione siano soddisfatte, ossia che il proprietario di un bene immobile abbia ceduto al locatario, in cambio di un canone di locazione e per una durata convenuta, il diritto di occupare il suo bene e di escluderne altre persone".*

La Corte europea ha ulteriormente chiarito che, la condizione relativa al pagamento di un canone di locazione, poiché presuppone l'esistenza di un nesso diretto tra il servizio prestato e il corrispettivo dovuto, non sussiste nell'ipotesi, prevista ai fini delle imposte sul reddito, per la quale il godimento da parte dell'imprenditore o di terzi del bene dell'impresa a titolo gratuito, è considerato fringe benefit per l'utilizzatore, costituendo questo, semmai, una forma di retribuzione e non il corrispettivo per la locazione.

In conclusione non costituisce una locazione (gratuita) la messa a disposizione di un bene dell'impresa senza che sia previsto a carico dell'utilizzatore, a titolo di corrispettivo, un canone di locazione.

Avremo quindi che, le concessioni in godimento dei beni dell'impresa per le quali è convenuto un corrispettivo sono locazioni, affitti e/o noleggi dei detti beni, mentre le concessioni in godimenti dei beni dell'impresa senza corrispettivo non sono assimilabili a tali operazioni ma alle prestazioni di servizi generiche⁽¹⁾.

Tale distinguo assume assoluta rilevanza per determinare i termini di tassazione IVA delle operazioni in argomento.

TRATTAMENTO IVA DELLA CONCESSIONE IN GODIMENTO DEI BENI DELL'IMPRESA

Per quanto sopra esposto, saranno quindi le disposizioni dell'articolo 3 del DPR 633/72 che devono essere analizzate per determinare la corretta tassazione IVA delle concessioni in godimento dei beni dell'impresa, tassazione che, come detto, assume atteggiamenti marcatamente diversi a secondo della previsione o meno di un corrispettivo per l'utilizzo, potendosi verificare le seguenti diverse fattispecie:

Continua

1. Concessione in godimento dei beni a titolo gratuito;
2. Concessione in godimento dei beni ad un corrispettivo almeno pari ai valori di mercato;
3. Concessione in godimento dei beni ad un corrispettivo inferiore ai valori di mercato.

Concessione in godimento dei beni dell'impresa a titolo gratuito

Le questioni più critiche, ai fini dell'individuazione del corretto trattamento IVA, interessano evidentemente le prestazioni gratuite di cui al punto 1 del precedente paragrafo, poiché, come noto, ai sensi dell'articolo 3 del DPR 633/72, costituiscono prestazioni di servizi rilevanti ai fini IVA quelle a titolo oneroso, risultando, di regola, fuori dal campo di applicazione IVA quelle a titolo gratuito.

Mentre quindi per le concessioni in godimento dei beni dell'impresa per le quali è pattuito un prezzo, troveranno applicazione le regole di imposizione o esenzione previste dal testo unico IVA in ragione del bene oggetto di godimento, per quelle a titolo gratuito occorre fare riferimento alle specifiche disposizioni di cui al comma 3 dell'articolo 3 del DPR 633/72 il quale prevede che: *Le prestazioni indicate nei commi primo e secondo, sempre che l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile, costituiscono per ogni operazione di valore superiore a lire cinquantamila, prestazione di servizi anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa.*

Ne deriva che, la temporanea concessione in godimento a titolo gratuito ai soci e ai familiari dell'imprenditore dei beni dell'impresa, è rilevante ai fini IVA alle seguenti due condizioni:

- L'iva afferente gli acquisiti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione è detraibile;
- Il valore della prestazione di servizi determinato in applicazione del criterio del valore normale del singolo servizio⁽²⁾, sia superiore ad € 25,82.

Posto che, le norme in materia di imposte dirette della concessione in godimento dei beni dell'impresa ai soci o familiari dell'imprenditore, a cui si sta facendo riferimento, generalmente interessano servizi aventi valore unitario superiore ad € 25,82, ai fini della verifica della rilevanza IVA di tali operazioni a titolo gratuito, occorre effettuare un'attenta analisi del concetto di detraibilità a cui fa riferimento la norma.

Il terzo comma dell'articolo 3, infatti, subordina la rilevanza ai fini dell'imposizione delle prestazioni gratuite (di valore superiore ad € 25,82) alla detraibilità dell'IVA assolta con riferimento agli acquisiti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione, a nulla rilevando l'atteggiamento in concreto adottato dal contribuente all'atto dell'acquisto.

In altre termini la concessione in godimento dei beni relativi all'impresa sarà soggetta ad IVA se l'IVA afferente gli acquisti dei beni oggetto del godimento è "definitivamente detraibile".

La detrazione IVA, come noto, opera in due tempi: la detrazione Immediata e provvisoria dell'IVA assolta al momento dell'acquisto del bene, che è esercitata sulla base della iniziale valutazione della destinazione dello stesso oggettivamente avvalorata dalla natura del medesimo (Circ. Min. 24 dicembre 1997 n. 328/E), e la cristallizzazione della detrazione che si attua, ai sensi dell'articolo 19 bis 2 (rettifica della detrazione IVA) nel momento del reale impiego e utilizzo del bene.

E' con riferimento a questo secondo momento che occorre far riferimento ai fini della corretta interpretazione delle disposizioni di cui al terzo comma dell'articolo 3 del DPR 633/72. In sostanza solamente quando l'IVA sull'acquisto dei beni oggetto del servizio a titolo gratuito è definitivamente detraibile, anche ai sensi dell'articolo 19 bis 2, allora lo stesso è rilevante ai fini IVA ai sensi del comma 3 dell'articolo 3 del DPR 633/72.

Continua

Si ritiene infatti che, con riferimento alle prestazioni di servizi, la disposizione di cui al comma 3 dell'articolo 3 del DPR 633/72 imponga la prioritaria applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 19 bis 2.

Infatti, a differenza di quanto avviene per l'ipotesi di autoconsumo dei beni, ai sensi del combinato disposto delle disposizioni di cui agli articoli 3 co. 3 e 19 bis 2 del DPR 633/72, le disposizioni sull'autoconsumo dei servizi (art. 3 co. 3) dovrebbero trovare applicazione solo dopo il periodo di osservazione di rettifica⁽³⁾, ed in generale solo successivamente al momento in cui la misura della detrazione IVA è definitivamente cristallizzata⁽⁴⁾⁽⁵⁾.

In sostanza la tassazione del godimento a titolo gratuito di un bene dell'impresa è attuata prioritariamente applicando l'istituto della rettifica, e solo quando la detrazione IVA si è cristallizzata anche ai sensi di tali disposizioni opera la tassazione con applicazione dell'IVA del godimento.

Ne deriva che con particolare riferimento ai beni ammortizzabili di cui all'articolo 19 bis 2, la concessione in godimento a titolo gratuito sarà tassata ai sensi del comma 3 dell'articolo 2 del DPR 633/72 solo una volta decorso il periodo di verifica fiscale e solo a seguito del definitivo esercizio della detrazione IVA. Laddove il godimento intervenga in tale periodo la tassazione dovrà avvenire operando la rettifica della detrazione.

Sembra questa l'interpretazione che emerge dalla lettura comparata delle disposizioni di cui all'articolo 3 comma 3 e dell'articolo 2 comma 2 numeri 5 e 6 del DPR 633/72.

Tanto precisato, non vi è dubbio che, per i beni per i quali le disposizioni vigenti non consentono la detrazione all'atto dell'acquisto, la concessione in godimento degli stessi a titolo gratuito è sempre fuori campo IVA.

La precisazione interessa, palesemente, la concessione in godimento a titolo gratuito, di fabbricati abitativi acquistati da imprese diverse da quelle aventi quale oggetto esclusivo o prevalente dell'attività esercitata la costruzione di tali tipi di fabbricati, risultando ai sensi della lettera i) del primo co. dell'articolo 19 bis 1) del DPR 633/72, indetraibile l'IVA relativa all'acquisto, fatta eccezione per le imprese che applicano il pro-rata di detraibilità avente causa nelle operazioni esenti di locazione di fabbricati.

Al di fuori dei casi di indetraibilità oggettiva di cui all'articolo 19 bis. 1, di indetraibilità generale di cui all'articolo 19, e al di fuori delle ipotesi per le quali trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 19 bis 2, la concessione in godimento dei beni dell'impresa è soggetta ad IVA (sempreché il prezzo mediamente praticato per il servizio di godimento è superiore ad € 25,82).

Ciò posto, poiché, per quanto argomentato nel precedente paragrafo, le concessioni in godimento a titolo gratuito non sono operazione assimilabili ad una locazione (gratuita), per le stesse non devono essere applicati i termini di tassazione speciale previsti per tale tipologia di operazione, con particolare riferimento alle locazioni di fabbricati.

Pertanto la concessione in godimento gratuita dei fabbricati, ancorché abitativi, quando soggetta ad IVA, non sarà mai esente, ma sconta sempre l'IVA essendo operazione imponibili per la quale non opera l'esenzione dei cui all'articolo 10 del DPR 633/72.

E' questo l'importante principio stabilito dalla Corte Europea che, con la sentenza del 18 luglio 2013, ha chiarito che le locazioni gratuite dell'immobile sono soggette ad IVA non potendo rientrare nel regime di esenzione previsto, quale regola speciale, solo per le locazioni in senso stretto, vale a dire quelle a titolo oneroso.

Si badi bene, le argomentazioni esposte fanno riferimento unicamente ai beni relativi all'impresa che sono concessi in godimento a titolo gratuito. Va da se che, se il bene oggetto di godimento, non rientra nel regime di impresa, come nel caso dell'imprenditore individuale che acquista il bene per destinarlo, fin dall'origine, ad uso personale o familiare, la detrazione della relativa IVA è esclusa ai sensi delle disposizioni dell'articolo 19 del DPR 633/72 e, pertanto, non si pone il problema della tassazione di tale utilizzo, che rimane completamente estraneo all'impresa e di conseguenza anche alla particolare tassazione ai fini delle imposte sul reddito introdotte dal DL

Continua

138/2011⁽⁶⁾.

Definiti i perimetri applicativi dell'IVA e chiarito che la concessione in godimento dei beni a titolo gratuito non è mai attratta dal regime speciale di esenzione previsto per le locazioni di immobili, rimangono le note problematiche per la definizione della valorizzazione della base imponibile, per la quale si dovrà fare riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 13 (in particolare a quelle indicate nel co. 2 lettera c) che prevedono che: *"per le prestazioni di servizi a titolo gratuito la base imponibile è data dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi"*.

Vale la pena di evidenziare che, la disposizione di cui sopra esclude l'applicazione di quella di cui al primo comma dell'articolo 14 che definisce il criterio di determinazione, prioritario, del valore normale.

Ne deriva che le concessioni in godimento a titolo gratuito, in quanto prestazioni di servizi riconducibili all'imposizione IVA ai sensi del terzo comma dell'articolo 3 del DPR 633/72, saranno soggette all'imposizione su un importo valorizzato quale somma delle spese sostenute dal concedente per l'esecuzione delle stesse. Tale valore evidentemente non potrà consistere nel costo di acquisto del bene concesso in godimento.

Da qui emerge un distinguo:

- ✖ Se il bene concesso in godimento è stato acquistato dall'impresa, il costo sostenuto per l'esecuzione del servizio sarà pari alla somma degli eventuali costi sostenuti per il mantenimento dei beni, con esclusione del costo di acquisto stesso;
- ✖ Se il bene concesso in godimento è acquisito esso stesso in ragione di un contratto di locazione o affitto, il costo sostenuto per l'esecuzione del servizio coinciderà con i canoni locativi e di affitto.

Sembra questa l'interpretazione appagante dell'applicazione della disposizione di cui alla lettera c) del secondo comma dell'articolo 13 alla fattispecie della concessione in godimento a titolo gratuito dei beni dell'impresa.

Al di fuori della ovvia necessità di una conferma circa l'interpretazione sopra esposta, risulta che i criteri di determinazione della base imponibile IVA e di quelli ai fini della determinazione delle imposte dirette (redditi diversi) non sono affatto allineati.

In particolare il riferimento al valore di mercato⁽⁷⁾ è valido unicamente ai fini delle imposte dirette, e non anche per la determinazione della base imponibile ai fini IVA dell'autoconsumo da godimento a titolo gratuito dei beni di impresa.

A completamento si deve segnalare che la concessione in godimento, a titolo gratuito, di auto e di telefonini è esclusa dall'IVA alle condizioni di cui all'articolo 3 co. 6 del DPR 633/72.

Ci si riferisce al caso di uso personale o familiare dell'imprenditore ovvero di messa a disposizione a titolo gratuito nei confronti dei dipendenti:

a) di veicoli stradali a motore per il cui acquisto, pure sulla base di contratti di locazione, anche finanziaria, e di noleggio, la detrazione dell'imposta è stata operata in funzione della percentuale di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 19-bis1;

b) delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione, qualora sia stata computata in detrazione una quota dell'imposta relativa all'acquisto delle predette apparecchiature, pure sulla base di contratti di locazione, anche finanziaria, e di noleggio, ovvero alle suddette prestazioni di gestione, non superiore alla misura in cui tali beni e servizi sono utilizzati per fini diversi da quelli di cui all'articolo 19, comma 4, secondo periodo.

Con riferimento alle fattispecie presupposto della tassazione ai fini delle imposte dirette della concessione in godimento ad un prezzo inferiore al valore di mercato, le disposizioni di cui sopra troveranno applicazione solo con riferimento all'ipotesi per la quale i beni siano concessi in uso gratuito ai familiari dell'imprenditore. Continua



Si precisa inoltre che tali disposizioni escludono l'applicazione dell'istituto della rettifica IVA.

CONCESSIONE IN GODIMENTO DEI BENI DELL'IMPRESA DIETRO CON CORRISPETTIVO

Se la concessione in godimento dei beni relativi all'impresa, ai soci o familiari dell'imprenditore, è effettuata mediante la corresponsione di un corrispettivo, l'IVA si applica nei termini e modalità ordinari.

L'articolo 13 co.1 del DPR 633/72 stabilisce che: *la base imponibile delle cessioni dei beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti.*

I successivi commi da 3 a 6 individuano deroghe al criterio del corrispettivo dovuto di cui sopra che non contemplano l'ipotesi della previsione di un prezzo inferiore al valore normale per l'ipotesi di concessione in godimento dei beni dell'impresa ai soci o ai familiari dell'imprenditore.

Ne deriva che, la concessione ad un corrispettivo inferiore al valore di mercato non implica l'applicazione di alcuna particolare normativa presuntiva con modifica del valore imponibile⁽⁸⁾.

Appare tuttavia prendere nota di alcune memorie.

- Imponibilità delle locazioni di beni in genere

Poiché la concessione in godimento del bene dell'impresa, non è operazione assimilata alla cessione del bene stesso, non sembra possa trovare applicazione la disposizione di cui al comma 5 dell'articolo 13 del DPR 633/72 la quale prevede che: *“se la cessione ha ad oggetto un bene per il cui acquisto la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19 bis 1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile ai fini IVA è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni l'importo del corrispettivo.”*

Ne deriva che, nel caso di acquisto dell'auto per il quale opera l'indetraibilità oggettiva di cui all'articolo 19 bis 1 lett. c) del DPR 633/72, la relativa locazione sconta l'IVA nei modi ordinari e sull'intero corrispettivo convenuto.

E' evidente che per l'ipotesi in rassegna si potrebbero determinare delle distorsioni nell'applicazione del principio di neutralità dell'IVA. Si segnala che le norme interne regolano in modo puntuale la fattispecie di messa a disposizione degli autoveicoli da parte del datore nei confronti del proprio personale dipendente (art. 3 co. 6, art.13 co. 3 lett. d)) mentre nulla prevedono per il caso in rassegna.

Appare necessario un passaggio amministrativo che chiarisca se per il caso in argomento, concessione in godimento dei veicoli a detrazione limitata mediante corrispettivo, possano trovare applicazione le indicazioni fornite con la risoluzione 20 febbraio 2008, n.6/DPF secondo le quali, la concessione in godimento ai dipendenti dietro un corrispettivo consente la detrazione secondo le regole ordinarie dell'IVA sull'acquisto delle auto.

Si ritiene che un'interpretazione per analogia non sia affatto scontata, in quanto la messa a disposizione dei veicoli stradali ai dipendenti è operazione suscettibile di correzione della base imponibile quando il corrispettivo convenuto per la stessa è inferiore al valore normale⁽⁹⁾.

- Locazioni di immobili

Come diffusamente chiarito, se la concessione in godimento dell'immobile dell'impresa a favore del socio o di un familiare dell'imprenditore è effettuata con corrispettivo, l'operazione assume la natura di locazione avente ad oggetto un bene immobile che, come noto, determina l'applicazione delle particolari disposizioni di cui al numero 8 del primo comma dell'articolo 10 del DPR 633/72.

Continua



Come noto le locazioni di fabbricati sono di regola esenti fatta salva la possibilità per il locatore di esprimere nel contratto locativo l'opzione per l'imposizione che è ammessa:

- ⊙ Per i fabbricati abitativi se la locazione è effettuata dall'impresa costruttrice degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito interventi di recupero;
- ⊙ Per i fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti con decreto ministeriale del 22 aprile 2008;
- ⊙ Per i fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

Anche per la determinazione della base imponibile delle locazioni di immobili non è prevista, dal testo Unico IVA, alcuna disposizione antielusiva ai fini della determinazione del valore minimo di imponibilità.

Si segnala che le regole di cui sopra, che disciplinano la tassazione IVA delle locazioni, si applicano anche laddove all'atto dell'acquisto non sia stata detratta integralmente l'IVA ai sensi dell'articolo 19 bis 1 comma 1 lett. i).

- **Generale applicazione del contrasto all'abuso di diritto**

Per quanto sopra emerge che se la concessione in godimento è effettuato con corrispettivo, l'impresa conserva il diritto alla detrazione dell'IVA assolta all'atto dell'acquisto dei beni (fatta eccezione per le ipotesi di indetraibilità oggettiva o derivante dall'esecuzione di operazioni esenti).

E' evidente che si possono quindi verificare situazioni espressive di una elusione fiscale che potranno essere oggetto di accertamento.

La Corte di giustizia europea ha affermato la presenza di una clausola generale antiabuso che consente all'amministrazione il disconoscimento della detrazione e la richiesta del rimborso delle relative somme detratte.

Ciò potrà accadere quando l'impresa concede il bene in godimento al socio ma ad un corrispettivo molto inferiore a quello mediamente praticato. In tal modo, infatti, l'impresa potrà, per quanto sopra espresso, conservare il diritto alla detrazione originariamente operata, e scontare un'IVA a debito a carico del socio di irrilevanza, perfezionando un'operazione abusiva.

Non è questa la sede di approfondire la questione dei comportamenti abusivi ma si raccomanda l'attenzione ad evitare comportamenti tributati IVA speculativi al solo fine di ottenere vantaggi fiscali.

Conclusione

E' in questo coacervo di disposizioni che i contribuenti dovranno dipanarsi per applicare la corretta tassazione ai fini IVA della concessione in godimento, ai soci o familiari dell'imprenditore, dei beni relativi all'impresa ad un corrispettivo inferiore a quello di mercato. Forse le disposizioni introdotte ai fini delle imposte dirette non sono poi più complesse di quelle da osservare ai fini IVA.

Note

(1) Si tratta di prestazioni derivanti da obblighi di fare, non fare, permettere quale ne sia la fonte.

(2) Si deve intendere il prezzo mediamente praticato per l'esecuzione a pagamento del servizio stesso.

(3) Il periodo di rettifica dovrà essere individuato ai sensi dell'articolo 19 bis 2 tenendo presente che per i beni non ammortizzabili esso si esaurisce con il momento di prima destinazione assegnata al bene, mentre per i beni ammortizzabili esso si esaurisce decorso il termine del quarto anno successivo a quello di entrata in funzione e per i fabbricati decorso il nono anno successivo a quello di acquisto.

Continua



(4) Si osserva che i due istituti hanno funzioni ed effetti marcatamente diversi: l'istituto della rettifica opera infatti sull'IVA assolta in origine, determinata sul corrispettivo sostenuto per l'acquisto del bene, mentre l'istituto dell'autoconsumo determina un'imposizione definitiva ai fini IVA che è determinata sul valore convenzionale determinato ai sensi dell'articolo 13 del DPR 633/72.

(5) Si segnala che le indicazioni di cui alla cir. Min. del 24 dicembre 1997 n. 328 (par. 4.1) non sembrano utilizzabili per il caso in esame, perché riferite all'autoconsumo di beni e non di servizi per la cui rilevanza IVA, è richiesta la detraibilità dell'IVA afferente i beni impiegati, fenomeno che si cristallizza solo quando è decorso il periodo di rettifica. La cir. Infatti, precisa che: "le ipotesi di rettifica della detrazione dovrebbero riguardare casi piuttosto limitati, ove si consideri che la destinazione di un bene a fini estranei all'impresa dà luogo alla tassazione del bene a titolo di autoconsumo (ai sensi dell'articolo 2, secondo co. n. 5 del DPR 633/72) il che fa venir meno l'obbligo della rettifica della detrazione operata. In tal caso, infatti, la detrazione stessa è legittimata dalla circostanza che il bene in questione è stato impiegato per la realizzazione di un'operazione imponibile". Va osservato che, a differenza di quanto indicato nell'art. 3 co. 3, la condizione posta dall'articolo 2 co. 2 n. 5 fa riferimento alla detrazione operata all'atto dell'acquisto a norma dell'articolo 19, rendendo prioritaria la disposizione dell'autoconsumo dei beni rispetto a quella della rettifica, criterio che non sembra possa trovare applicazione per l'autoconsumo dei servizi.

(6) Corte Europea – giurisprudenza Sentenza del 18 luglio 2013: è l'acquisto di un bene da parte del soggetto passivo IVA che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e quindi il meccanismo della detrazione. Quando il soggetto passivo IVA acquista un bene esclusivamente per il proprio uso privato, esso agisce in qualità di soggetto privato e non già in qualità di soggetto passivo.

(7) L'Agenzia delle entrate ha precisato che per valore di mercato ai fini delle imposizione diretta dei redditi diversi si deve far riferimento alle disposizioni dell'articolo 9 del TUIR.

(8) Nell'articolo 13 del DPR 633/72 l'applicazione del valore normale è prevista in particolare con riferimento alla concessione a titolo oneroso dei veicoli e dei telefoni cellulari in uso ai dipendenti, laddove il corrispettivo risulti essere inferiore.

(9) Nella risoluzione è precisato che per valore normale a cui si deve fare riferimento per la messa a disposizione dei veicoli a motore effettuata dal datore di lavoro nei confronti del proprio personale dipendente si intende il valore convenzionale pari al costo ACI per il 30% della percorrenza annua forfettaria di 15.000,00 km



Un'opportunità da non perdere!



L'azione di responsabilità ex art. 36, DPR 602/73 nei confronti del liquidatore ed il requisito di certezza del debito tributario

di Valeria Nicoletti

Analisi della Giurisprudenza alla luce della riforma dell'art. 2495 c.c.

Con l'ordinanza n. 179 del 8 gennaio 2014 la Suprema Corte torna ad occuparsi della responsabilità dei liquidatori ex art. 36, D.P.R. 602/73.

La Corte riportandosi ai propri precedenti indirizzi, si veda la Sentenza n. 10508 del 23 aprile 2008, nel rinviare ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Liguria afferma che *"la condizione della certezza legale del tributo (il cui onere di prova incombe sull'Ufficio) deve sussistere al momento dell'esercizio dell'azione di responsabilità, nel mentre sul liquidatore incombe l'onere "di provare l'insussistenza dei presupposti del debito (quali la mancanza di attività nel patrimonio sociale) ovvero l'incertezza del debito stesso"*.

L'ordinanza si riferisce ad un avviso di accertamento per IRPEG-ILOR per l'anno 1987 con il quale l'Agenzia *"sulla premessa che nel bilancio finale di liquidazione depositato il 20.10.1995 il (Omissis), come liquidatore della (Omissis), aveva omesso di soddisfare i crediti erariali portati dall'avviso di accertamento notificato il 2.8.1994, soddisfacendo invece crediti sociali diversi di ordine inferiore - aveva inteso esercitare l'azione di responsabilità nei confronti del (Omissis) medesimo a mente dell'art. 36 del DPR n. 602 del 1973"*.

Sulla stessa scia recentemente si è anche collocata la Giurisprudenza di merito⁽¹⁾ asserendo la liquidatrice non poteva essere chiamata a rispondere ex art. 36, D.P.R. n. 602 del 1973, *"in quanto detta norma postula la definitività del debito della società: "debitore dell'imposta è solo la società ed anzi la responsabilità del liquidatore presuppone che il debito tributario sia divenuto definitivo (cfr. Cass. civ., sez. un., sent. 03 giugno 1978 n. 2766)"*.

Del resto la Commissione Regionale rimanda ad altra Giurisprudenza della suprema Corte riportando che: *"la responsabilità del liquidatore, o dell'ex amministratore liquidatore di fatto, di un soggetto tassabile in base al bilancio per il mancato pagamento delle imposte da quest'ultimo dovute, non presuppone una coobbligazione nel debito tributario ma soltanto un'obbligazione per fatto proprio, ancorché basato sulla esistenza e la definitività di quel debito (cfr. Cass. civ., sent. 10 novembre 1989 n. 4765; sent. 24 gennaio 1981 n. 549; sent. 19 maggio 1980 n. 3270)"*.

Tuttavia, si deve rilevare che anche questo caso si riferisce ad avvisi di accertamenti emessi anteriormente al 1 ottobre 2011, come si legge in sentenza.

Questa precisazione si rende necessaria poiché come noto con l'articolo 29, DL 31 maggio 2010 n. 78 gli avvisi di accertamento emessi ai fini delle imposte sui redditi devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso.

Dal punto di vista civilistico, non può non rammentarsi come, a seguito della modifica del Capo VIII, Titolo V, Libro V del codice civile, operata dall'art. 4, comma 1, DLgs. 17.1.2003 n. 6, è stato novellato l'art. 2945 c.c., che al secondo comma recita *"Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società."*

Continua

Orbene, prima della richiamata riforma l'art. 2456 c.c. recitava *“Dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società”*, pertanto, l'opinione giurisprudenziale prevalente riteneva che la cancellazione fosse condizione necessaria, ma non sufficiente per l'estinzione della società, soprattutto nel caso in cui risultassero ancora pendenti rapporti giuridici o contestazioni giudiziali.

La novella del 2003 introducendo nel secondo comma dell'art. 2495 l'inciso *“Ferma restando l'estinzione della società”*, ha condotto ad un mutamento giurisprudenziale: la Cassazione, a Sezioni Unite, con sentenza n. 4062 del 22 febbraio 2010, ha affermato che il Legislatore, tramite la riforma attuata ha stabilito che la cancellazione della società dal Registro delle Imprese comporta l'estinzione della società a prescindere dalla sussistenza di rapporti giuridici pendenti.

Recentemente, la Suprema Corte, sempre a Sezioni Unite, è ritornata ad esprimersi sul punto ribadendo che *“La cancellazione volontaria dal registro delle imprese di una società, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società medesima, impedisce che essa possa ammissibilmente agire o essere convenuta in giudizio.”*⁽²⁾

Alla luce di quanto sopra evidenziato, non potendo la società estinta essere parte di alcun giudizio a seguito della cancellazione, ci si domanda se può ancora ritenersi che, ai fini della responsabilità del liquidatore, sia necessario che *“ i ruoli in cui siano iscritti i tributi della società possano essere posti in riscossione”*⁽³⁾, ovvero che la pretesa sia diventata definitiva per la società.

Invero, si ritiene che tale presupposto, che era coerente sicuramente con il testo dell'art. 2495 c.c., ante novella del 2003, e la sua interpretazione giurisprudenziale, non possa più dirsi fondato, poiché per le annualità più vicine alla cancellazione, se si dubita che l'Amministrazione Finanziaria possa svolgere un'attività di accertamento così tempestiva tale da notificare gli avvisi di accertamento esecutivi prima della cancellazione della società, si ritiene impensabile che si arrivi ad una pretesa definitiva nei confronti della stessa.

Per contro, non essendo possibile per la società essere parte nel processo afferente la pretesa impositiva, si dovrebbe consentire al liquidatore di entrare nelle questioni di merito della stessa.

In ultimo, si fa notare che nel caso di notifica di un avviso di accertamento ex art. 36, D.P.R. 602/73 al liquidatore, la giurisdizione appartiene al Giudice Tributario⁽⁴⁾; pertanto, sebbene la Giurisprudenza abbia sempre sostenuto la natura non tributaria ma civile di detta azione di responsabilità⁽⁵⁾, si ritiene che, essendo essa relativa solo alle imposte sui redditi⁽⁶⁾, l'Agenzia possa adottare la disciplina prevista dall'articolo 29, DL 31 maggio 2010 n. 78.

Nella penuria di pronunce giurisprudenziali attuali, non può che consigliarsi ai liquidatori la massima prudenza nel procedere alla cancellazione di una società, richiedendo una certificazione dei carichi pendenti risultanti al sistema informatico dell'anagrafe tributaria, ma, soprattutto, la massima cura nella verifica dei presupposti di fatto e di diritto posti a base dall'Agenzia nell'eventuale accertamento di responsabilità ex art. 36, D.P.R. 602/73.

Note

(1) Commissione Tributaria Regionale di Bologna, sentenza n. 42/01/2012 del 23 aprile 2012

(2) Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 6071 del 12 marzo 2013.

(3) Corte di Cassazione, sentenza n. 7327 del 11 maggio 2012.

(4) Fino al momento della notifica dell'avviso di accertamento si può chiedere un'azione di accertamento negativo al Giudice Ordinario.

(5) Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 2079 del 4 maggio 1989.

(6) Vedasi Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza n. 327/05/11 del 26 ottobre 2011





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.



Visto di conformità e predisposizione della dichiarazione

Sezz

Nel caso in cui su una dichiarazione Iva con apposizione del visto di conformità sia stato indicato che la dichiarazione è stata predisposta dal contribuente, è possibile presentare una dichiarazione integrativa nel quale si va ad indicare che la dichiarazione è stata predisposta dal professionista (Ai sensi del Decreto ministeriale n. 164 del 1999 (art. 23)?

Vi sono sanzioni o è possibile fare il ravvedimento oppure basta la semplice presentazione dell'integrativa per sanare la situazione?

Danilo

Di sanzioni non se ne parla. Io nemmeno mi porrei il problema di ripresentare la dichiarazione.

Sezz

Ieri in un convegno hanno posto l'attenzione su questa situazione paventando la possibilità dell'applicazione della sanzione del 30% visto che la norma (Decreto ministeriale n. 164 del 1999 art. 23), prevede che i professionisti rilasciano il visto di conformità se hanno predisposto le dichiarazioni e tenuto le relative scritture contabili.

Le dichiarazioni si intendono predisposte e le scritture si intendono tenute dal professionista anche quando sono:

- predisposte / tenute dal contribuente
- predisposte / tenute da una società di servizi, di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale.

Tali attività devono comunque svolgersi sotto il diretto controllo e la responsabilità del professionista.

Danilo

Nessun in sala ha chiesto quale legge prevede la sanzione del 30%? E nessuno in sala ha chiesto come mai, secondo loro, entratel allora ne permette l'invio in presenza di dati contrastanti? Se la legge dice questo, è inconcepibile che non sia previsto un errore bloccante.

Sezz

Per loro la sanzione del 30% è quella prevista per l'utilizzo superiore a € 15.000 in assenza di applicazione del visto di conformità, dato che secondo loro non aver rispettato quanto indicato nel DM 164/99 equivale a non aver apposto il visto ed aver utilizzato un credito esistente ma in eccedenza rispetto al limite dei 15.000.

Danilo

Hai detto bene: per loro!

E' un po' sproporzionata come sanzione, rispetto all'entità dell'errore. Un codice 1 anziché un codice 2 non può avere queste conseguenze, soprattutto se, come detto, entratel lo ammette.

Sezz

Su questo non posso che concordare

Enrico

E' difficile dar torto all'argomentazione di Danilo. Se la fornitura deve essere predisposta necessariamente dal professionista certificante, il flag sulla

[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.



Obbligo del Pos

certificazione tributaria, dovrebbe escludere il codice 1 per il tipo di invio. Altrimenti esiste un'esimente dall'applicazione delle norme per manifesta contraddittorietà della norma o del regolamento posto alla base della costruzione del modulo di controllo. L'interpretazione fornita in sede convegno, non appare distinguere il momento del controllo di pertinenza del professionista certificante, dal momento della predisposizione della dichiarazione che pertiene agli organi amministrativi della società. Il controllo è cosa diversa dalla preparazione del documento fiscale da trasmettere. Estremizzando, secondo la tesi convegnistica, il codice 1 di impegno alla trasmissione significherebbe aver rilasciato un visto senza controllo, perché il controllo è legato inscindibilmente con la preparazione del documento tradotto in file. Ma controllo e preparazione sono due fasi diverse, con significato diverso.

bepizomon

La dichiarazione può essere predisposta dal cliente con il professionista che appone solo il visto di conformità, ciò vuol dire che ha verificato la documentazione e seguito una check-list di controlli, in questo caso io sarei per l'indicazione del codice 1 (dichiarazione predisposta dal contribuente) e non vedo perché dovrebbe essere sanzionabile, si può considerare un errore formale che non pregiudica il contenuto della dichiarazione. non ho mai letto di casi del genere sanzionati.

continua a seguire la discussione sul forum del Commercialista telematico

FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico



L'APP GRATUITA DEL COMMERCIALISTA TELEMATICO

per scaricarla VAI in APPLESTORE oppure in GOOGLEPLAY, digita COMMERCIALISTA TELEMATICO e scarica GRATUITAMENTE l'APP con le notizie flah, notizie sempre aggiornate




Fiscus - periodico di approfondimento del Commercialista Telematico Srl

Anno V

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