

FISCUS

 **COMMERCIALISTA
TELEMATICO**.com

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

In questo numero



Le novità del Decreto Fiscale



L'angolo della Giurisprudenza



VOCI DAL FORUM





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

In questo numero

	pagina
 Conversione in Legge del “Decreto collegato fiscale” D.L. 193/2016 di Luca Bianchi e Valeria Nicoletti	2
Definizione dei carichi di ruolo pregressi di Gianfranco Antico	4
La chiusura di Equitalia ed il potenziamento delle modalità di riscossione di Massimo Pipino	12
Invio telematico dei dati delle fatture: opzione entro il 31 dicembre di Maria Benedetto	18
Trasmissione dati fatture e corrispettivi: schemi di Massimiliano De Bonis	22
D.L. n.193/2016: Senza sanzioni la chiusura delle Partite IVA di Gianfranco Antico	26
Collegato fiscale: la dichiarazione integrativa a favore di Federico Gavioli	28
Dichiarazione integrativa "a favore" tra legge di interpretazione autentica e principio del favor rei di Ignazio Buscema	31
Anno 2017: Le nuove scadenze fiscali di Luca Bianchi	36
La nuova imposta sul reddito di impresa di Gianfranco Antico	39
Rottamazione delle cartelle e processo tributario: cosa fare e come comportarsi di Valeria Nicoletti	44



Conversione in Legge del “Decreto collegato fiscale” D.L. 193/2016



di Luca Bianchi e Valeria Nicoletti

Con 162 voti favorevoli, 86 voti contrari e un astenuto il D.L. 193 del 24 ottobre 2016 è stato convertito in Legge. Al Senato è stata posta la questione di fiducia, pertanto, il testo è stato convertito con le sole modifiche apportate dalla Camera dei Deputati.

Tra le modifiche, già evidenziate sugli organi di stampa, spiccano quelle relative alla cosiddetta rottamazione delle cartelle.

Tra le modifiche più volte evidenziate in fase di conversione, vi è sicuramente l'aumento del numero delle rate e l'allargamento ai carichi affidati agli agenti della riscossione nel 2016; si tratta degli aspetti che interessano di più i contribuenti debitori.

Infatti, entro il 28 febbraio 2017, l'agente della riscossione, con posta ordinaria (quindi con scarsa certezza della consegna nei termini), avviserà il debitore dei carichi affidati nell'anno 2016 per i quali, alla data del 31 dicembre 2016, gli risulta non ancora notificata la cartella di pagamento ovvero inviata l'informazione di cui all'articolo 29, comma 1, lettera b, ultimo periodo, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, ovvero notificato l'avviso di addebito di cui all'articolo 30, comma 1, del medesimo D.L. n. 78 del 2010.

Tra l'altro, con somma solerzia e con spirito di collaborazione verso il contribuente, con l'introduzione del comma 3-bis è stato previsto che **l'agente della riscossione fornisce ai debitori i dati necessari a individuare i carichi definibili presso i propri sportelli e nell'area riservata del proprio sito internet istituzionale.**

Sul punto sarebbe stata necessaria una maggior chiarezza dal parte del Legislatore, si pensi ad esempio ai carichi affidati dalle 16 le Casse di previdenza privata che, avendo affidato la riscossione a Equitalia, sono estremamente critiche sulla possibilità della rottamazione oppure agli atti di contestazione di sole sanzioni tributarie, piuttosto che fare ancora una volta “a scarica barile” su Equitalia per l'individuazione dei carichi definibili (sulla base di quali linee guida per i casi dubbi non si sa, poiché la Legge appena approvata non brilla per chiarezza propria).

Ormai con l'apposizione della fiducia nulla è più modificabile e tanto rimane – id est. Per eventuali ulteriori modifiche e correzioni rimane aperta la finestra della Legge di bilancio ancora in fase di discussione in Parlamento.

La novità delle 5 rate: le scadenze ed il tasso d'interesse applicato

In questo panorama, si deve rilevare che vi è stato sì l'allargamento da quattro a cinque rate, ma questo porterà reali benefici?

In primo luogo, la norma specifica che dal decorrere dal “1 agosto 2017” sulle rate sono dovuti “*gli interessi nella misura di cui all'articolo 21, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973*”; pertanto considerando che la prima delle cinque rate avrà come scadenza luglio 2017, solo per essa non dovrà essere calcolato alcun tipo di interesse. Attualmente il tasso d'interesse è il 4,5% annuo.

Ma rimanendo in tema di rateazione la norma specifica: *“Fermo restando che il 70 per cento delle somme complessivamente dovute deve essere versato nell'anno 2017 e il restante 30 per cento nell'anno 2018, è effettuato il pagamento, per l'importo da versare distintamente in ciascuno dei due anni, in rate di pari ammontare, nel numero massimo di tre rate nel 2017 e di due rate nel 2018”*.

Una lettura superficiale porta a valorizzare solamente il dato delle cinque rate: *“in rate di pari ammontare, nel numero massimo di tre rate nel 2017 e di due rate nel 2018”*.

Ma in realtà vi è molto di più da considerare perché in primis si specifica che *“il 70 per cento delle somme complessivamente dovute deve essere versato nell'anno 2017 e il restante 30 per cento nell'anno 2018”* dove nel termine complessivamente si dovrà o si dovrebbe considerare tutto quello che la normativa prevede ivi compresi gli interessi accennava?

Stando così le cose, non è un pagamento in rate costanti, ma in rate in diminuzione, dove quelle da pagarsi nel 2017, avranno un importo maggiore rispetto a quelle relative al 2018; pertanto le rate saranno *“di pari ammontare”*, con riferimento al singolo anno, non al totale.

Ed allora qualche domanda sorge spontanea: vero che hanno allargato il definibile, vero che hanno aggiunto una rata, ma questo basta a far diventare la rottamazione *“conveniente”*?

Una domanda sorge spontanea in un momento di crisi, anche di liquidità, *“chi ci guadagnerà di più da tutto questo?”*

Conti alla mano, sono davvero le imprese, i professionisti ed i cittadini in generale? Oppure è, ancora una volta, *“una toppa ad un buco di più aulico bilancio?”*....

Il dubbio rimane....

E-LEARNING

Consigli pratici e poca teoria!

Gli argomenti affrontati nelle Videoconferenze di Commercialista Telematico sono di **forte interesse** per tutti: aziende, consulenti tributari, commercialisti, avvocati tributaristi, consulenti del lavoro, imprenditori...

La conferenza è **“interattiva”**, permette cioè agli utenti di **intervenire in diretta e confrontarsi con il relatore**, attraverso quesiti o scambi di opinioni...

Le videolezioni IN DIRETTA sono sviluppate su una **piattaforma idonea all'accreditamento** per la formazione obbligatoria dei commercialisti (previsto un questionario - con risposte SI/NO - al fine di dimostrare che l'utente collegato ha effettivamente seguito la relazione).

L'attività di e-learning rappresenta un fiore all'occhiello per Commercialista Telematico che ha sviluppato nel tempo un ampio catalogo di video lezioni coniugando al meglio **l'estrema praticità** di questa forma di aggiornamento con un **ottimo livello qualitativo** del panel Relatori e delle tematiche affrontate.

LA FORMAZIONE PROFESSIONALE DI

 COMMERCIALISTA
TELEMATICO.com

Definizione dei carichi di ruolo pregressi

di Gianfranco Antico

L'art. 6, del D.L. n.193 del 22 ottobre 2016, pubblicato nella G.U. n.249 del 24 ottobre 2016, consente la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione negli anni compresi tra il 2000 e il 2015⁽¹⁾.

Il dettato normativo ante conversione in Legge

Relativamente ai carichi inclusi in ruoli, affidati agli agenti della riscossione negli anni dal 2000 al 2015, i debitori possono estinguere il debito senza corrispondere le sanzioni incluse in tali carichi, gli interessi di mora di cui all'art. 30, c. 1, del D.P.R. n. 602/73, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'art. 27, c. 1, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, provvedendo al pagamento integrale, anche dilazionato, entro il limite massimo di 4 rate, sulle quali sono dovuti gli interessi nella misura di cui all'art. 21, c. 1, del D.P.R. n. 602 del 1973:

- ⊙ a) delle somme affidate all'agente della riscossione a titolo di capitale e interessi;
- ⊙ b) di quelle maturate a favore dell'agente della riscossione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 112/1999, a titolo di aggio sulle somme di cui alla lettera a e di rimborso delle spese per le procedure esecutive, nonché di rimborso delle spese di notifica della cartella di pagamento.

Il comma 2 dispone che, ai fini della definizione, il debitore manifesta all'agente della riscossione la sua volontà di avvalersene, rendendo, entro il novantesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore del decreto, apposita dichiarazione, con le modalità e in conformità alla modulistica che lo stesso agente della riscossione pubblica sul proprio sito internet nel termine massimo di quindici giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legge; in tale dichiarazione il debitore indica altresì il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento, entro il limite massimo previsto dal comma 1, nonché la pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione, e assume l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi.

Prevede il comma 3 che, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, l'agente della riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la dichiarazione di cui al comma 2 l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate, e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse; in ogni caso, la prime due rate sono ciascuna pari ad 1/3 e la terza e la quarta ciascuna pari ad un 1/6 delle somme dovute, la scadenza della terza rata non può superare il 15 dicembre 2017 e la scadenza della quarta rata non può superare il 15 marzo 2018.

Modalità di pagamento

Pagamento integrale	
Pagamento rateale	
Le prime 2 rate	1/3 delle somme dovute
Le ultime 2 rate	1/6 delle somme dovute

Continua

Ai sensi del comma 4, in caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una rata di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme, la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto della dichiarazione di cui al comma 2. In tal caso, i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'affidamento del carico e non determinano l'estinzione del debito residuo, di cui l'agente della riscossione prosegue l'attività di recupero e il cui pagamento non può essere rateizzato ai sensi dell'art.19 del D.P.R.n.602/73.

Prevede il comma 5 che, a seguito della presentazione della dichiarazione di cui al comma 2, sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi che sono oggetto di tale dichiarazione. L'agente della riscossione, relativamente ai carichi definibili ai sensi del presente articolo, non può avviare nuove azioni esecutive ovvero iscrivere nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi i fermi amministrativi e le ipoteche già iscritti alla data di presentazione della dichiarazione, e non può altresì proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate, a condizione che non si sia ancora tenuto il primo incanto con esito positivo ovvero non sia stata presentata istanza di assegnazione ovvero non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

Il comma 6 prevede che, ai pagamenti dilazionati previsti dal presente articolo non si applicano le disposizioni dell'art. 19 del D.P.R.n.602/73.

Secondo quanto indicato nel comma 7 il pagamento delle somme dovute per la definizione può essere effettuato:

- a) mediante domiciliazione sul conto corrente eventualmente indicato dal debitore nella dichiarazione resa ai sensi del comma 2;
- b) mediante bollettini precompilati, che l'agente della riscossione è tenuto ad allegare alla comunicazione di cui al comma 3, se il debitore non ha richiesto di eseguire il versamento con le modalità previste dalla lettera a del presente comma;
- c) presso gli sportelli dell'agente della riscossione.

Il comma 8, dell'articolo 6 in esame prevede che la facoltà di definizione può essere esercitata anche dai debitori che hanno già pagato parzialmente, anche a seguito di provvedimenti di dilazione emessi dall'agente della riscossione, le somme dovute relativamente ai carichi indicati al comma 1 e purchè, rispetto ai piani rateali in essere, risultino adempiuti tutti i versamenti con scadenza dall'1 ottobre al 31 dicembre 2016. In tal caso:

- ✖ ai fini della determinazione dell'ammontare delle somme da versare ai sensi del comma 1, lettere a - b, si tiene conto esclusivamente degli importi già versati a titolo di capitale e interessi inclusi nei carichi affidati, nonchè, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 112/1999, di aggio e di rimborso delle spese per le procedure esecutive e delle spese di notifica della cartella di pagamento;
- ✖ restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili le somme versate, anche anteriormente alla definizione, a titolo di sanzioni incluse nei carichi affidati, di interessi di dilazione, di interessi di mora di cui all'art. 30, c. 1, del D.P.R. n. 602/73, e di sanzioni e somme aggiuntive di cui all'art. 27, c. 1, del D.Lgs. n. 46/1999;
- ✖ il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute ai fini della definizione determina, limitatamente ai carichi definibili, la revoca automatica dell'eventuale dilazione ancora in essere precedentemente accordata dall'agente della riscossione.

Secondo quanto indicato nel comma 9, il debitore, se per effetto dei pagamenti parziali di cui al comma 8, computati con le modalità ivi indicate, ha già integralmente corrisposto quanto dovuto ai sensi del comma 1, per beneficiare degli effetti della definizione deve comunque manifestare la sua volontà di aderirvi con le _____

Continua

modalità previste dal comma 2.

Il comma 10 esclude dalla definizione i carichi affidati agli agenti della riscossione recanti:

- le risorse proprie tradizionali previste dall'art.2, paragrafo 1, lettere a) e b), della decisione 94/728/CE, Euratom del Consiglio, del 31 ottobre 1994, come riformato dalla decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 14 del regolamento CE n. 659/1999;
- i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
- le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- le sanzioni amministrative per violazioni al Codice della strada.

Precisa il successivo comma 11 che per le sanzioni relative alle violazioni al Codice della strada, le disposizioni agevolative si applicano limitatamente agli interessi, compresi quelli di cui all'art. 27, c. 6, della legge 24 novembre 1981, n. 689.

In chiusura, il comma 12 prevede che, a seguito del pagamento delle somme l'agente della riscossione è automaticamente scaricato dell'importo residuo. Al fine di consentire agli enti creditori di eliminare dalle proprie scritture patrimoniali i crediti corrispondenti alle quote scaricate, lo stesso agente della riscossione trasmette, anche in via telematica, a ciascun ente interessato, entro il 31 dicembre 2018, l'elenco dei debitori che hanno esercitato la facoltà di definizione e dei codici tributo per i quali è stato effettuato il versamento.

Alle somme occorrenti per aderire alla definizione di cui al comma 1, che sono oggetto di procedura concorsuale, si applica la disciplina dei crediti prededucibili di cui agli articoli 111 e 111-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.

Sintesi modalità di pagamento

Al fine di definire i carichi a ruolo, il contribuente dovrà presentare un'apposita dichiarazione, entro il 23 gennaio 2017, con la quale manifesta la volontà di avvalersi della definizione agevolata.

Si deve provvedere al pagamento integrale, anche dilazionato, entro il limite massimo di quattro rate, sulle quali sono dovuti gli interessi.

A sua volta, ricevuta l'istanza, l'agente della riscossione comunica gli importi dovuti.

A seguito del pagamento delle somme, l'agente della riscossione è automaticamente scaricato dell'importo residuo.

Cosa non si paga

Se il contribuente aderisce a tale procedura non corrisponde le somme dovute a titolo di:

- ⊙ sanzioni;
- ⊙ interessi di mora, previsti dall'art. 30, c. 1 del DPR n. 602 del 1973), che sono gli oneri aggiuntivi che si applicano alle somme da pagare in caso di scadenza dei termini previsti (decorsi inutilmente 60 giorni dalla notifica della cartella/avviso, si applicano giornalmente sulle somme richieste a partire dalla data della notifica e fino alla data del pagamento. A partire dai ruoli consegnati dal 13 luglio 2011, gli interessi di mora non sono più calcolati sulle sanzioni pecuniarie tributarie e sugli altri interessi);
- ⊙ sanzioni e somme aggiuntive dovute sui crediti previdenziali (di cui all'art.27, comma 1, del decreto

Continua



legislativo 26 febbraio 1999, n. 46).

Non dovuti	<input type="checkbox"/>	Sanzioni Interessi di mora Interessi di dilazione
dovuti	<input type="checkbox"/>	Capitale Interessi per ritardata iscrizione a ruolo ⁽²⁾ Aggio esattoriale

Quadro di sintesi delle date da ricordare

In pillole, evidenziamo le date da ricordare per definire i carichi affidati agli agenti della riscossione dall'1 gennaio 2000 al 31 dicembre 2015:

7 novembre 2016	E' il termine entro cui l'agente della riscossione pubblica sul proprio sito il modulo per l'istanza di adesione
23 gennaio 2017	È il termine entro il quale deve essere presentata l'istanza di definizione
24 aprile 2017	È il termine ultimo entro il quale l'agente della riscossione comunica ai soggetti che hanno presentato l'istanza l'ammontare complessivo delle somme dovute nonche' quello delle singole rate, e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse
15 dicembre 2017	E' il termine ultimo per il pagamento della terza rata
15 marzo 2018	E' il termine ultimo per il pagamento della quarta rata
31 dicembre 2018	E' il termine entro il quale l'agente della riscossione trasmette a ciascun ente interessato l'elenco dei debitori che hanno esercitato la facoltà di definizione e dei codici tributo per i quali è stato effettuato il versamento.

Come cambia la rottamazione dei ruoli dopo gli emendamenti approvati alla Camera

L'iter di conversione in Legge del D.L. n. 193 del 22 ottobre 2016, ha proposto parziali modifiche dell'istituto della definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione negli anni compresi tra il 2000 e il 2015, estesa anche all'anno 2016, a seguito degli emendamenti approvati alla Camera.

Rivediamo, quindi, in questo nostro intervento ⁽³⁾, come è stato modificato l'istituto dopo l'approvazione degli emendamenti alla Camera ⁽⁴⁾, che, salvo sorprese, non dovrebbe subire ulteriori modifiche.

La norma

L'art. 6, del D.L. n.193 del 22 ottobre 2016, pubblicato nella G.U. n.249 del 24 ottobre 2016, consente la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione negli anni compresi tra il 2000 e il 2016.

Il provvedimento prevede la possibilità per i debitori di estinguere il debito senza corrispondere le sanzioni incluse in tali carichi, gli interessi di mora di cui all'art.30, c. 1, del D.P.R.n.602/73, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'art. 27, c. 1, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, provvedendo al pagamento integrale, ovvero dilazionato, sulle quali sono dovuti, a decorrere dall'1 agosto 20217, gli interessi nella misura di cui all'art. _____

Continua



21, c. 1, del D.P.R. n.600/73, entro il limite massimo di 5 rate:

- a) delle somme affidate all'agente della riscossione a titolo di capitale e interessi;
- b) di quelle maturate a favore dell'agente della riscossione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 112/1999, a titolo di aggio sulle somme di cui alla lettera a e di rimborso delle spese per le procedure esecutive, nonché di rimborso delle spese di notifica della cartella di pagamento.

La sanatoria comprende, altresì, gli avvisi di accertamento esecutivi e gli avvisi di addebito in materia di Inps. Infatti, entro il 28 febbraio 2017 l'agente della riscossione avvisa i debitori dei carichi affidati nel 2016, per i quali alla data del 31 dicembre 2016 risulta non ancora notificata la cartella, o inviata l'informazione di presa in carico relativa agli accertamenti esecutivi o agli avvisi di addebito Inps.

La volontà del debitore di aderire

Ai fini della definizione il debitore manifesta all'agente della riscossione la sua volontà di avvalersene, rendendo, entro il 31 marzo 2017, apposita dichiarazione, con le modalità e in conformità alla modulistica che lo stesso agente della riscossione pubblica sul proprio sito internet. Entro la stessa data potrà essere integrata la dichiarazione presentata prima di tale data.

In tale dichiarazione il debitore indica altresì il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento, entro il limite massimo previsto, nonché la pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione, e assume l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi.

La definizione agevolata può riguardare anche il singolo carico iscritto a ruolo o affidato.

La sospensione o prosecuzione delle procedure esecutive

La presentazione della dichiarazione di adesione determina la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi che sono oggetto di tale dichiarazione.

Sono, altresì, sospesi, per i carichi oggetto di domanda di definizione, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute, gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere relativamente alle rate di tali dilazioni in scadenza in data successiva al 31 dicembre 2016.

L'agente della riscossione, relativamente ai carichi definibili non può avviare nuove azioni esecutive ovvero iscrivere nuovi fermi amministrativi e ipoteche.

Sono, tuttavia, fatti salvi i fermi amministrativi e le ipoteche già iscritti alla data di presentazione della dichiarazione.

Inoltre, l'agente non può proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate, purchè non si sia ancora tenuto il primo incanto con esito positivo ovvero non sia stata presentata istanza di assegnazione ovvero non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

La comunicazione dell'agente della riscossione

Il comma 3, del citato articolo 6, assegna all'Agente della riscossione il compito di comunicare, entro il 31 maggio 2017, ai debitori che hanno presentato la dichiarazione, l'ammontare complessivo delle somme dovute e le singole rate e il giorno e mese di scadenza di ciascuna di esse.

Il nuovo calendario prevede 3 rate con scadenza nel 2017 (luglio, settembre e novembre), e 2 con scadenza nel 2018 (aprile e settembre).

Resta fermo che il 70% delle somme complessivamente dovute deve essere versato nell'anno 2017 e il restante

Continua



30% nell'anno 2018.

Modalità di pagamento

Il pagamento delle somme dovute per la definizione può essere effettuato:

- ⊙ mediante domiciliazione sul conto corrente eventualmente indicato dal debitore nella dichiarazione resa;
- ⊙ mediante bollettini precompilati, che l'agente della riscossione è tenuto ad allegare alla comunicazione delle somme da pagare, se il debitore non ha richiesto di eseguire il versamento con domiciliazione bancaria;
- ⊙ presso gli sportelli dell'agente della riscossione.

L'inefficacia dell'adesione

Il mancato ovvero insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una rata di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme, determina l'inefficacia della definizione e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto della dichiarazione inefficace.

I versamenti comunque effettuati sono acquisiti dall'Erario a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'affidamento del carico e non determinano l'estinzione del debito residuo, di cui l'agente della riscossione prosegue l'attività di recupero e il pagamento non può più essere rateizzato ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 602/73.

Tuttavia, limitatamente ai carichi non inclusi in precedenti piani di dilazione, in essere alla data di entrata in vigore della legge di conversione, la preclusione non opera se, alla data di presentazione della domanda di adesione, erano trascorsi meno di 60 giorni dalla data di notifica della cartella ovvero dell'invio dell'informazione di presa in carico relativa agli accertamenti esecutivi o agli avvisi di addebito Inps.

Le rateizzazioni in essere

Il provvedimento concede la facoltà di definizione anche ai debitori che hanno già pagato parzialmente, anche a seguito di provvedimenti di dilazione, le somme dovute relativamente ai carichi rottamabili.

Tuttavia, è necessario l'adempimento, rispetto ai piani rateali in essere, di tutti i versamenti con scadenza dall'1 ottobre al 31 dicembre 2016.

Per determinare l'ammontare delle somme oggetto di definizione, si tiene conto esclusivamente degli importi già versati a titolo di capitale e interessi inclusi nei carichi affidati, nonchè, di aggio e di rimborso delle spese per le procedure esecutive e delle spese di notifica della cartella di pagamento.

Restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili le somme versate, anche anteriormente alla definizione, a titolo di sanzioni incluse nei carichi affidati, di interessi di dilazione, di interessi di mora e di sanzioni e somme aggiuntive previdenziali.

Il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute ai fini della definizione determina, limitatamente ai carichi definibili, la revoca automatica dell'eventuale dilazione ancora in essere precedentemente accordata dall'agente della riscossione.

Il debitore, se per effetto dei pagamenti parziali già effettuati, computati con le modalità ivi indicate, ha già integralmente corrisposto quanto dovuto, per beneficiare degli effetti della definizione deve comunque manifestare la sua volontà di aderirvi, non potendo usufruirne automaticamente.

I carichi non rottamabili

Il comma 10, dell'articolo 6, esclude dalla definizione i carichi affidati agli agenti della riscossione recanti:

- a) le risorse proprie tradizionali;
- b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato;
- c) i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
- d) le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- e) le sanzioni amministrative per violazioni al Codice della strada (per le sanzioni relative alle violazioni al Codice della strada, le disposizioni agevolative si applicano agli interessi sulle sanzioni amministrative, ivi compresi gli interessi per ritardato pagamento delle somme dovute);
- e-bis) le altre sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali.

Note

(1) Ricordiamo che l'art. 1, cc. 618 - 624, della legge n.147 del 27 dicembre 2013 aveva già introdotto delle norme volte a consentire la definizione dei carichi di ruolo pregressi, oggetto di specifica lettura da parte di Equitalia, con la circolare n. 37 del 20 gennaio 2014. L'art. 1, c. 618, della n. 147/2013 disponeva che relativamente ai carichi inclusi in ruoli emessi da uffici statali, agenzie fiscali, regioni, province e comuni, affidati in riscossione fino al 31 ottobre 2013, i debitori potevano estinguere il debito con il pagamento:

- a) di una somma pari all'intero importo originariamente iscritto a ruolo, ovvero a quello residuo, con esclusione degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo previsti dall'art. 20 del D.P.R.n.602/73, nonché degli interessi di mora previsti dall'art. 30 del medesimo D.P.R.;
- b) delle somme dovute a titolo di remunerazione prevista dall'art. 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, e successive modificazioni.

In forza di quanto disposto dal comma 619, del medesimo articolo 1, restavano comunque dovute per intero le somme da riscuotere per effetto di sentenze di condanna della Corte dei conti. Il comma 620, dell'articolo 1, indicava le modalità di definizione: entro il 28 febbraio 2014, i debitori che intendevano aderire alla definizione versavano, in un'unica soluzione, le somme dovute ai sensi dello stesso comma. A seguito del pagamento, l'agente della riscossione era automaticamente scaricato dell'importo residuo. Si ricorda ancora che la legge di stabilità 2013 (articolo 1, comma 527 della legge n. 228 del 2012) aveva introdotto una sanatoria per le cartelle di importo non superiore a 2.000 euro (comprensivi di quota capitale e interessi), applicabile ai ruoli resi esecutivi fino al 31 dicembre 1999. In pratica, se ne prevedeva l'annullamento automatico, decorsi 6 mesi dall'entrata in vigore della norma (1 luglio 2013). Si trattava in sostanza di una sanatoria per debiti fiscali di modesta entità.

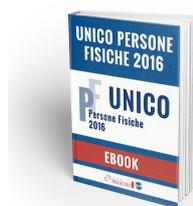
(2) Si applicano quando, dalla liquidazione o dal controllo formale della dichiarazione, risulta un importo non versato. In tal caso sono dovuti, a far data dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione e fino alla data di consegna all'agente dei ruoli nei quali tali somme sono iscritte, gli interessi al tasso fissato per legge.

(3) Non si affronta l'operatività della norma nell'ambito delle procedure concorsuali.

(4) Pertanto faremo riferimento solo alla nuova formulazione.

Visita il nostro  Un'ampia scelta di strumenti utili

Ebook



Videoconferenze

Software

Formulari



La chiusura di Equitalia ed il potenziamento delle modalità di riscossione



di Massimo Pipino

Come noto, il decreto fiscale adottato dal Governo con il Decreto Legge 22 ottobre 2016, n.193 (*“Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili”*), è stato convertito in Legge il 24 novembre u.s., con alcune importanti modificazioni, pur mantenendo l'impianto originario.

Il nuovo testo normativo si apre con la previsione della chiusura di Equitalia, ente di riscossione nato dalla ridenominazione di *“Riscossione SPA”* annunciata il 18 gennaio 2007 dall'allora viceministro alle Finanze Visco (articolo 1, comma 1, primo periodo: *“A decorrere dal 1° luglio 2017 le società del Gruppo Equitalia sono sciolte. Le stesse sono cancellate d'ufficio dal registro delle imprese ed estinte, senza che sia esperita alcuna procedura di liquidazione”*). L'obiettivo che è stato dichiarato dal governo in riferimento al decreto in parola (ed alla sua legge di conversione) è quello di reindirizzare l'attività dell'amministrazione finanziaria in direzione di un sistema più equo, trasparente e caratterizzato da un approccio di tipo collaborativo e non più solamente impositivo tra l'amministrazione fiscale stessa ed i contribuenti, proseguendo nella direzione che era stata delineata, almeno a parole, dal Decreto Legislativo n. 157/2015 in materia di semplificazione e razionalizzazione dell'attività amministrativa di riscossione delle pendenze fiscali dei contribuenti. L'articolo 1 del decreto stabilisce quindi che, a far data dal 1° luglio 2017, il gruppo *“Equitalia”* andrà ad essere sciolto e che le sue funzioni relative alla riscossione dei tributi verranno conferite all'Agenzia delle Entrate. A sua volta l'Agenzia le svolgerà attraverso un ente pubblico economico strumentale controllato da parte della stessa Agenzia, denominato *“Agenzia delle Entrate-Riscossione”*. Attualmente il gruppo *“Equitalia”* può contare su di una organizzazione che è articolata su: *“Holding Equitalia s.p.a.”*, *“Equitalia Servizi di riscossione s.p.a.”*, *“Equitalia Giustizia s.p.a.”*, *“Equitalia s.p.a.”*. La struttura è stata istituita nel 2005 ed è un gruppo di società a totale capitale pubblico (il 51 per cento di *“Holding Equitalia s.p.a.”* è controllato dall'Agenzia delle Entrate mentre il restante 49 per cento è di proprietà dell'INPS) e svolge il suo ruolo istituzionale tramite il braccio operativo *“Equitalia Servizi di riscossione s.p.a.”* che dal primo luglio scorso è diventato Agente unico della riscossione in conseguenza della fusione per incorporazione di *“Equitalia Nord s.p.a.”*, *“Equitalia Centro s.p.a.”* ed *“Equitalia Sud s.p.a.”*. *“Equitalia Giustizia s.p.a.”*, che è stata istituita nel 2008, è il gestore del cosiddetto F.U.G. (Fondo Unico di Giustizia), nel quale vanno a confluire tutte le somme che vengono sequestrate nell'ambito di procedimenti di natura penale ed in applicazione di misure di prevenzione antimafia, nonché gli introiti derivanti dai beni che vengono confiscati alla criminalità organizzata. Sempre in capo ad *“Equitalia Giustizia s.p.a.”* sono attribuite le attività esecutive che sono funzionali alla riscossione delle spese di giustizia e delle pene pecuniarie conseguenti a provvedimenti giudiziari passati in giudicato o diventati definitivi. Inoltre gestisce provvisoriamente gli ammontari giacenti su libretti di risparmio e i titoli di credito sequestrati.

Con la liquidazione delle società al gruppo *“Equitalia”* l'esercizio dell'attività di riscossione verrà quindi attribuito all'Agenzia delle Entrate. L'Agenzia svolgerà le attività precedentemente in capo ad *“Equitalia”* tramite l'ente denominato *“Agenzia delle Entrate-Riscossione”*, ente pubblico economico sottoposto all'indirizzo ed al controllo esercitato da parte del Ministro dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate stessa (articolo 1, comma 3: (articolo 1, comma 3: *“Al fine di garantire la continuità e la funzionalità delle attività di riscossione, è istituito, a far data dal 1° luglio 2017, un ente pubblico economico, denominato «Agenzia*

Continua



delle entrate-Riscossione», ente strumentale dell'Agenzia delle entrate sottoposto all'indirizzo e alla entrate-Riscossione, secondo principi di trasparenza e pubblicità. L'ente subentra, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia di cui al comma 1 e assume la qualifica di agente della riscossione con i poteri e secondo le disposizioni di cui al titolo I, capo II, e al titolo II, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. L'ente ha autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione. Ne costituiscono organi il presidente, il comitato di gestione e il collegio dei revisori dei conti. vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze. L'Agenzia delle entrate provvede a monitorare costantemente l'attività dell'Agenzia delle entrate-Riscossione, secondo principi di trasparenza e pubblicità. L'ente subentra, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia di cui al comma 1 e assume la qualifica di agente della riscossione con i poteri e secondo le disposizioni di cui al titolo I, capo II, e al titolo II, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. L'ente può anche svolgere le attività di riscossione delle entrate tributarie o patrimoniali dei comuni e delle province e delle società da essi partecipate. L'ente ha autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione. Sono organi dell'ente il presidente, il comitato di gestione e il collegio dei revisori dei conti, il cui presidente è scelto tra i magistrati della Corte dei conti”).

Le società facenti parte del “Gruppo Equitalia” dovranno essere cancellate d’ufficio dal registro delle imprese ed estinte, senza che si abbia la necessità di avviare alcuna procedura di liquidazione, entro il 1° luglio del prossimo anno (articolo 1, comma 1: “A decorrere dal 1° luglio 2017 le società del Gruppo Equitalia sono sciolte, a esclusione della società di cui alla lettera b) del comma 11, che svolge funzioni diverse dalla riscossione. Le stesse sono cancellate d'ufficio dal registro delle imprese ed estinte, senza che sia esperita alcuna procedura di liquidazione. Dalla data di entrata in vigore del presente decreto è fatto divieto alle società di cui al presente comma di effettuare assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia di contratto di lavoro subordinato”). Al fine di conseguire questo scopo l’Agenzia delle Entrate provvederà all’acquisto, al loro valore nominale, delle azioni di “Equitalia s.p.a.”, che sono detenute dall’Istituto Nazionale della Previdenza Sociale. Le azioni relative ad “Equitalia Giustizia s.p.a.”, detenute da “Equitalia s.p.a.”, verranno invece cedute a titolo gratuito al Ministero dell’Economia e delle Finanze. Quindi gli organi societari delle società di cui al comma 1 dovranno deliberare quelli che saranno i loro bilanci finali di chiusura corredati dalle relazioni previste dalle vigenti norme di legge e trasmetterli per la necessaria approvazione al Ministero dell’Economia e delle Finanze.

Quali sono le modalità con cui avverrà il passaggio delle consegne tra il gruppo “Equitalia” e l’Agenzia delle Entrate

Allo scopo di consentire una gestione “indolore” della fase di passaggio delle attività del gruppo “Equitalia” all’Agenzia delle Entrate, entro il 30 aprile prossimo l’Amministratore delegato di “Equitalia” sarà nominato commissario straordinario per l’adozione dello statuto e la gestione della fase transitoria. Il personale del gruppo (che, ai sensi dell’articolo 1, comma 1, del Decreto Legge n. 193/2016 non potrà essere in alcun modo incrementato - “Dalla data di entrata in vigore del presente decreto è fatto divieto alle società di cui al presente comma di effettuare assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale”) sarà trasferito al nuovo ente (non più previo superamento di una procedura di selezione, come invece era previsto dal decreto, ma dopo un semplice ricognizione delle competenze possedute) senza che si verifichi alcuna soluzione di continuità e con la garanzia della loro posizione giuridica ed economica (articolo 1, comma 9: “Tenuto conto della specificità delle funzioni proprie della riscossione fiscale e delle competenze tecniche necessarie al loro svolgimento, per assicurarle senza soluzione di continuità, a decorrere dalla data di cui al comma 1 il personale delle società del Gruppo Equitalia con contratto di lavoro a tempo indeterminato e determinato, fino a scadenza, in servizio alla data di entrata in vigore del presente decreto, senza soluzione di continuità e con la garanzia della conservazione della posizione giuridica, economica e previdenziale maturata

Continua

alla data del trasferimento, è trasferito all'ente pubblico economico di cui al comma 3, ferma restando la ricognizione delle competenze possedute, ai fini di una collocazione organizzativa coerente e funzionale alle esigenze dello stesso ente. A tale personale si applica l'articolo 2112 del codice civile. 9-bis. Con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali sono individuate le modalità di utilizzazione, a decorrere dal 1° luglio 2017, delle risorse del Fondo di previdenza di cui alla legge 2 aprile 1958, n. 377"). Il nuovo ente sarà sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'Economia e delle Finanze, e subentrerà nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del "Gruppo Equitalia". L'ente, che sarà dotato di piena autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione, avrà come presidente il direttore dell'Agenzia delle Entrate e si suoi si articola in un comitato di gestione ed in un collegio dei revisori dei conti ("L'ente ha autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione. Ne costituiscono organi il presidente, il comitato di gestione e il collegio dei revisori dei conti"). Come più sopra è già stato riportato, il nuovo ente subentra, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del "Gruppo Equitalia", assumendo la qualifica di agente della riscossione ed è abilitato ad operare attraverso le procedure della riscossione tramite ruolo (ovvero l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio per gli scopi della riscossione a mezzo del concessionario, così come viene previsto dal D.P.R. n. 602/1973 in materia di riscossione). Il personale sarà quello attualmente in servizio ad Equitalia con contratto di lavoro a tempo indeterminato, che verrà trasferito al nuovo ente – previo superamento di una procedura di selezione – senza soluzione di continuità e con la garanzia della posizione giuridica ed economica. L'ente della riscossione avrà autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione, e sarà sottoposto alle disposizioni previste dal Codice civile e delle altre leggi relative alle persone giuridiche private. Alla presidenza sarà posto il direttore in carica dell'Agenzia delle Entrate e sono previsti un comitato di gestione, composto dal presidente e da due componenti nominati dall'Agenzia tra i propri dirigenti, ai quali non spettano compensi aggiuntivi, e il collegio dei revisori dei conti.

Esame delle operazioni di natura societaria

Esaminando la successione tra "Equitalia" ed "Agenzia delle entrate-Riscossione", l'Agenzia delle Entrate procederà all'acquisto, al valore nominale, del 49% del capitale di "Equitalia s.p.a.", attualmente in carico all'INPS. A seguito di tale acquisto e in proporzione alla partecipazione societaria detenuta alla data dello stesso acquisto, viene trasferito in capo al cessionario l'obbligo di versamento delle somme che devono essere corrisposte a qualunque titolo, in conseguenza dell'attività di riscossione svolta fino a tale data. Le azioni di "Equitalia Giustizia s.p.a.", detenute da "Equitalia s.p.a.", saranno invece cedute a titolo gratuito al Ministero dell'Economia e delle Finanze [(articolo 1, comma 11, lettere a) e b): "11. Entro la data di cui al comma 1: a) l'Agenzia delle entrate acquista, al valore nominale, le azioni di Equitalia S.p.A., detenute, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, del citato decreto-legge n. 203 del 2005, e successive modificazioni, dall'Istituto nazionale della previdenza sociale; a seguito di tale acquisto e in proporzione alla partecipazione societaria detenuta alla data dello stesso acquisto, si trasferisce in capo al cessionario l'obbligo di versamento delle somme da corrispondere a qualunque titolo, in conseguenza dell'attività di riscossione svolta fino a tale data; b) le azioni di Equitalia Giustizia S.p.A., detenute da Equitalia S.p.A., sono cedute a titolo gratuito al Ministero dell'economia e delle finanze"]. Gli organi societari delle società interessate dalle operazioni di cessione e di fusione delibereranno i bilanci finali di chiusura d'esercizio corredati dalle relazioni di legge, che saranno trasmessi per l'approvazione al Ministero dell'Economia e delle Finanze. Ai componenti degli organi delle società soppresse saranno corrisposti compensi, indennità ed altri emolumenti solo fino alla data di soppressione.

Modalità di regolamentazione dell'attività di "Agenzia delle Entrate-Riscossione"

Compito del comitato di gestione della nuova società sarà la definizione di un piano triennale per la

[Continua](#)

razionalizzazione delle attività di riscossione. Ogni anno dovrà poi essere redatto un atto aggiuntivo, di cui alla convenzione prevista dall'articolo 59 del Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 300, con il quale dovranno essere disciplinate, tra l'altro:

- ✗ i servizi dovuti;
- ✗ le risorse disponibili;
- ✗ le strategie per attuare la riscossione dei crediti tributari, con particolare riferimento alla definizione delle priorità, mediante un approccio orientato al risultato piuttosto che al processo;
- ✗ gli obiettivi quantitativi che dovranno essere raggiunti in termini di economicità della gestione, soddisfazione dei contribuenti per i servizi prestati, l'ammontare delle entrate erariali che dovranno essere riscosse, anche mediante azioni di prevenzione e contrasto dell'evasione ed elusione fiscale nonché i relativi indicatori e le modalità per la verifica dell'effettivo raggiungimento degli obiettivi prestabiliti;
- ✗ le modalità con cui sarà operata la vigilanza sull'operato dell'ente esercitata da parte dell'Agenzia delle Entrate, anche in funzione della garanzia della trasparenza, dell'imparzialità e della correttezza nell'applicazione delle norme, con particolare riguardo ai rapporti con i contribuenti;
- ✗ la tipologia delle comunicazioni e delle informazioni preventive da inviare e mettere a disposizione dei contribuenti volte ad evitare loro aggravii moratori e a migliorarne il rapporto con l'amministrazione fiscale;
- ✗ la gestione della funzione della riscossione con modalità organizzative flessibili, che tengano conto della necessità di specializzazioni tecnico-professionali, mediante raggruppamenti per tipologia di contribuenti, ovvero sulla base di altri criteri oggettivi preventivamente definiti, e finalizzati ad ottimizzare il risultato economico della medesima riscossione;

Quali saranno i costi della riscossione

Per quel riguarda i costi necessari per assicurare il funzionamento "Agenzia delle Entrate - Riscossione", viene prevista per l'anno 2017 l'utilizzo del meccanismo di remunerazione degli agenti della riscossione che è stato a suo tempo introdotto dal D.Lgs. 159/2015, in base al quale l'onere di riscossione è pari all'8 per cento sulle somme iscritte a ruolo ed effettivamente riscosse e sui relativi interessi di mora fissati al 6 per cento (misura ridotta del 50 per cento, nel caso in cui il contribuente provveda ad effettuare il pagamento entro il sessantesimo giorno calcolato a partire dalla data di notifica della cartella), ed è a carico dei debitori, unitamente agli oneri collegati all'effettuazione delle procedure esecutive ed a quelli necessari per la notifica della cartella di pagamento o degli altri atti di riscossione.

Per quanto attiene i contenziosi avviati nei confronti dei contribuenti, l'ente è autorizzato ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato competente per territorio, mentre può stare in giudizio avvalendosi direttamente di propri dipendenti davanti al tribunale e davanti al giudice di pace. Nel caso di un risultato particolarmente negativo della gestione, ovvero, ai sensi dell'articolo 69, comma 1, del Decreto Legislativo n. 300 del 1999, in caso di mancato raggiungimento, da parte degli obiettivi stabiliti nell'atto aggiuntivo di cui al comma 13, e non attribuibili a fattori eccezionali o comunque non tempestivamente segnalati al Ministero dell'Economia e delle Finanze, per consentire l'adozione dei necessari correttivi, è prevista la nomina di un commissario straordinario.

Le opzioni in materia di riscossione locale

In vista del subentro di "Agenzia delle Entrate - Riscossione" ad "Equitalia" l'articolo 2 della legge di conversione del decreto procrastina dal 31 dicembre 2016 al 30 giugno 2017 il termine di operatività delle attuali disposizioni in materia di riscossione delle entrate locali (in origine il decreto prevedeva un termine al 1° giugno). Viene, quindi, consentito agli Enti locali di continuare ad avvalersi del soggetto preposto alla riscossione nazionale, posticipando al 30 giugno 2017:

- il termine entro cui le società agenti della riscossione cessano di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate, tributarie o patrimoniali, delle Amministrazioni comunali e delle società da esse partecipate;
- il termine a partire dal quale le suddette società possono svolgere l'attività di riscossione, spontanea
- o coattiva, delle entrate degli enti pubblici territoriali, nonché le altre attività strumentali, soltanto a seguito di affidamento mediante procedure ad evidenza pubblica.

Inoltre viene consentito in ogni caso a tutti gli enti locali, e non solo a quelli che già se ne avvalgono, di deliberare entro il 30 settembre di ogni anno l'affidamento della riscossione al soggetto preposto alla riscossione nazionale.

Quali sono i nuovi poteri attribuiti all'Agenzia delle Entrate

In attesa del completamento del processo di transizione da "Equitalia" ad "Agenzia delle Entrate – Riscossione", che porterà all'avvio dell'attività del nuovo ente di riscossione, sin dal 1° gennaio 2017, saranno ulteriormente potenziati i poteri di controllo attribuiti all'Agenzia delle Entrate, in funzione del potenziamento dell'attività di riscossione stessa. In base a quanto viene disposto dall'articolo 3 della Legge di conversione del decreto n. 193/2016, l'Agenzia delle Entrate avrà la facoltà di utilizzare le banche dati e le informazioni alle quali è autorizzata ad accedere anche ai fini dell'esercizio delle funzioni relative alla riscossione nazionale. Inoltre potrà accedere direttamente, per via telematica, alla banca dati detenuta dall'INPS con lo scopo di entrare in possesso delle informazioni relative ai rapporti di lavoro con l'obiettivo di potenziare l'attività di riscossione. L'accesso diretto renderà, infatti, possibile accelerare procedure e tempistiche per il pignoramento di stipendi, salari o altre indennità. Sono quindi destinati a ridursi i tempi per il recupero dei crediti in materia di imposte evase e contributi non versati. Peraltro il potenziamento delle misure di contrasto all'evasione è un altro degli obiettivi che il decreto fiscale punta a raggiungere



Abbonati a
COMMERCIALISTA
TELEMATICO
I nostri servizi sempre disponibili
su Computer e Mobile

Scopri gli Abbonamenti →

COMMERCIALISTA TELEMATICO.com

PRATICA SOCIETARIA
La banca dati per il consulente aziendale con formulari, normativa, prassi, giurisprudenza e dottrina

ENTI LOCALI
Quotidiano di approfondimenti e soluzioni per i revisori dei conti e i commercialisti che si occupano di enti locali

ARTICOLI DI APPROFONDIMENTO QUOTIDIANI

SOFTWARE
E-BOOK
MODULI & FORMULARI
RISPOSTE A QUESITI

NOTIZIARIO QUOTIDIANO
NEWSLETTER SETTIMANALI
CIRCOLARI MENSILI

CONVEGNISTICA
PERCORSI FORMATIVI
VIDEOCONFERENZE ACCREDITATE PER LA FORMAZIONE PROFESSIONALE

The screenshot shows the main interface of the Commercialista Telematico website. At the top, there's a navigation bar with 'ABBONATI SUBITO' and 'SHOP'. Below it, a search bar and user login options. The main content area is divided into several columns: 'PRATICA SOCIETARIA' (banca dati), 'SOFTWARE IN EXCEL' (ELABORA AZIENDA), 'Approfondimenti del Giorno' (Strutture sanitarie e obbligo dell'accertamento), 'IL CASO DEL GIORNO' (Nuove regole per il bilancio), 'IL PARERE DELL'ESPERTO' (Il difficolato del termine di approvazione del bilancio), 'Formazione', and 'NOTIZIE FLASH' (Agricoltura, Commercialisti con studi aggregati, etc.). There are also buttons for 'RIMANI AGGIORNATO' and 'Consulenti Amici'.

Scopri le rubriche del Commercialista Telematico:



Risposte ai quesiti in materia di Antiriciclaggio

Rivista Telematica Mensile di approfondimento

Forum gratuito



www.commercialistatelematico.com

Info@commercialistatelematico.com



Invio telematico dei dati delle fatture: opzione entro il 31 dicembre

di Maria Benedetto

Con il **Provvedimento n. 182070 del 28 ottobre 2016** l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato le regole e i termini per la trasmissione telematica opzionale dei dati delle fatture emesse e ricevute e delle relative variazioni.

L'opzione può essere esercitata tramite i servizi telematici delle Entrate entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di inizio della trasmissione dei dati; l'opzione ha effetto per l'anno solare di inizio e per i quattro anni solari successivi.

Per coloro che iniziano l'attività in corso d'anno che intendono esercitare l'opzione sin dal primo giorno di attività, l'opzione ha effetto dall'anno solare in cui è esercitata.

A favore dei soggetti che esercitano l'opzione sono previsti alcuni benefici.

Premessa

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato nel proprio sito istituzionale il provvedimento n. 182070 del 28 ottobre 2016. Il documento definisce anche i termini per poter procedere con la trasmissione telematica dei vari dati. Sono peraltro previste alcune semplificazioni per coloro che esercitano tale opzione, quale l'utilizzo del Sistema di Interscambio per poter scambiare con i propri clienti le fatture elettroniche e adempiere così alla trasmissione dei dati all'Agenzia, nonché la riduzione dei termini per l'accertamento.

La trasmissione telematica delle fatture ha origine dalla Legge dell'11 marzo 2014 n. 23 che, mediante le semplificazioni e la riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, vuole incentivare l'utilizzo della fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi ed adeguati meccanismi di riscontro tra la documentazione IVA e le transazioni effettuate, potenziando i relativi sistemi di tracciabilità dei pagamenti.

Modalità di trasmissione dei dati delle fatture

Il provvedimento stabilisce che i dati da trasmettere dovranno essere in formato XML, salvo il caso in cui il contribuente utilizzi il Sistema di Interscambio (di cui all'articolo 1, commi 211 e 212, L. 244/2007) per la trasmissione di fatture elettroniche; in tal caso, l'Agenzia acquisisce in automatico le informazioni in esse contenute.

I dati possono essere trasmessi secondo le diverse modalità:

File XML non firmato, firmato digitalmente, oppure sigillato elettronicamente

Il file XML può essere trasmesso senza alcuna firma digitale, diversamente dovrà essere trasmesso con firma digitale e riferimento temporale oppure con sigillo elettronico rilasciato dall'Agenzia delle Entrate. In caso di impiego della firma digitale, questa dovrà essere rilasciata da un certificatore accreditato, ed i formati ammessi sono il formato CADES-BES ed il formato XADES-BES, mentre nel caso di impiego del sigillo elettronico il formato è XADES con certificato di firma CA dell'Agenzia delle Entrate;

File XML con i dati della singola fattura, di più fatture oppure in formato compresso ZIP*Continua*

Il file XML contenente i dati delle fatture potrà essere trasmesso secondo le seguenti modalità:

- a- un file XML contenente i dati relativi ad una singola fattura emessa o ricevuta;
- b- un file XML contenente i dati relativi a più fatture emesse o ricevute, purchè facciano riferimento allo stesso cedente/prestatore e cessionario/committente;
- c- un file in formato compresso ZIP contenente uno o più file di tipo a) e/o uno o più file di tipo b).

Canali di trasmissione

La trasmissione dei file all'Agenda delle Entrate potrà essere eseguita con uno dei seguenti canali:

- ⊙ HTTPS (web service), ove la dimensione massima dei file è di 5 MB, ed è necessario sottoscrivere uno specifico accordo di servizio;
- ⊙ SPC, ove la dimensione massima dei file è di 5 MB, ed è necessario sottoscrivere uno specifico accordo di servizio;
- ⊙ FTP, ove la dimensione massima dei file è di 150 MB, ed è necessario sottoscrivere uno specifico accordo di servizio;
- ⊙ WEB, ove la dimensione massima dei file è di 5 MB.

A comprovare la corretta ricezione del file da parte del sistema ricevente, tramite il medesimo canale utilizzato ad inviare i dati delle fatture, al trasmittente viene inviato una notifica di esito in formato XML con firma elettronica XAdES-BES in modalità enveloped.

Esercizio dell'opzione per la trasmissione telematica dei dati delle fatture

Il Provvedimento dell'Agenda prevede che l'opzione debba essere esercitata entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di inizio della trasmissione dei dati.

L'opzione è poi esercitata fino alla fine del quarto anno solare successivo (quindi, per cinque anni) e, se non revocata, si estende di quinquennio in quinquennio.

I soggetti che iniziano l'attività in corso d'anno potranno esercitare l'opzione sin dal primo giorno di attività e l'opzione avrà effetto già dall'anno solare in cui è esercitata.

L'opzione per la trasmissione telematica dei dati delle fatture all'Agenda delle entrate è esercitata esclusivamente in modalità telematica mediante una apposita funzionalità presente nel sito web dell'Agenda delle Entrate, previa autenticazione con le credenziali dei servizi telematici dal soggetto passivo IVA o da un suo delegato secondo le regole dei servizi telematici dell'Agenda delle Entrate.

La scelta e la revoca dell'opzione possono essere effettuate esclusivamente in modalità telematica mediante un'apposita funzionalità che sarà presente nel sito web dell'Agenda delle Entrate. **La revoca può essere esercitata entro il 31 dicembre dell'ultimo anno del quinquennio** e ha effetto a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo.

I soggetti passivi che hanno esercitato la opzione trasmettono i dati entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre. La comunicazione relativa all'ultimo trimestre è effettuata entro l'ultimo giorno del mese di febbraio dell'anno successivo.

Trattamento e sicurezza dei dati trasmessi

I dati e le informazioni che pervengono all'Anagrafe Tributaria sono acquisiti, ordinati e messi tempestivamente a disposizione dei soggetti passivi IVA che hanno esercitato l'opzione in una apposita sezione, raggiungibile mediante autenticazione, del sito dell'Agenzia delle Entrate.

I dati e le informazioni acquisiti vengono utilizzati dall'Agenzia delle Entrate al fine di controllarne la coerenza, supportare la predisposizione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA, nonché al fine della valutazione della capacità contributiva dei soggetti che li hanno trasmessi, nel rispetto dei diritti e delle libertà fondamentali dei contribuenti.

I dati e le informazioni raccolti, che sono trasmessi nell'osservanza della normativa in materia di riservatezza e protezione dei dati personali, sono inseriti nei sistemi informativi dell'Anagrafe Tributaria e sono trattati, secondo il principio di necessità, attraverso particolari sistemi di elaborazione che consentono di eseguire analisi selettive che limitano il trattamento dei dati personali e di individuare i soli soggetti che posseggono i requisiti fissati per l'esecuzione dei controlli fiscali.

Il trattamento dei dati acquisiti da parte dell'Agenzia delle entrate è riservato esclusivamente agli operatori incaricati dei controlli, le cui operazioni sono compiutamente tracciate.

L'autenticità dell'origine dei dati è assicurata mediante autenticazione del trasmittente, la inalterabilità è garantita dalla firma digitale apposta sul file dal soggetto obbligato alla trasmissione o da un suo delegato, ovvero mediante l'apposizione di un sigillo elettronico da parte del sistema. Tutte le modalità di trasmissione avvengono attraverso protocolli sicuri su rete internet, come descritto nelle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento.

La consultazione sicura degli archivi del sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria è garantita da misure che prevedono un sistema di profilazione, identificazione, autenticazione ed autorizzazione dei soggetti abilitati alla consultazione, di tracciatura degli accessi effettuati, con indicazione dei tempi e della tipologia delle operazioni svolte nonché di conservazione delle copie di sicurezza.

Vantaggi

L'esercizio della suddette opzioni consentirà di ottenere molteplici vantaggi.

In particolare, l'esercizio dell'opzione a partire dal 1° Gennaio 2017 consentirà di:

ottenere **l'esonero dall'obbligo di invio dello "spesometro"**, delle comunicazioni "black-list" e dai modelli INTRASTAT limitatamente agli acquisti di beni e alle prestazioni di servizi ricevute.

Ulteriore vantaggio è la possibilità di ottenere i rimborsi IVA in via prioritaria, entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale, anche in assenza dei requisiti di cui all'articolo 30 del DPR 633/72, nonché la riduzione di un anno dei termini di accertamento in materia IVA e di imposte dirette per i contribuenti che garantiscano la tracciabilità dei pagamenti.

I benefici connessi alla riduzione degli adempimenti indicati in precedenza vengono meno in caso di omessa trasmissione telematica dei dati delle fatture o dei corrispettivi, ovvero in caso di invio di dati incompleti o inesatti.

In queste ipotesi, inoltre, troveranno applicazione le sanzioni previste per le violazioni in materia di imposte dirette e di IVA. In particolare, se la violazione riguarda la trasmissione delle fatture la sanzione applicabile è quella prevista dall'art. 11 del D.lgs. 471/1997 (da 258 a 2.065 euro).

Il contribuente potrà comunque evitare di perdere le agevolazioni qualora provveda all'invio telematico dei dati entro un termine prestabilito che verrà indicato dall'Agenzia delle Entrate.

[Continua](#)

Il fisco avvisa periodicamente in caso di incongruenze

Il contribuente invia i dati e l'Agenzia delle Entrate, successivamente, li elabora e li incrocia e dopo un mese mette a disposizione dei contribuenti le informazioni relative ai dati comunicati, segnalando eventuali incoerenze anche con riferimento ai versamenti effettuati.

Tale nuova procedura consente di anticipare le tempistiche relative ai controlli automatizzati e l'incasso dei versamenti dovuti. Infatti, qualora dai i controlli eseguiti dovesse emergere un risultato diverso rispetto a quello indicato nella comunicazione del contribuente, quest'ultimo è informato dall'Agenzia delle entrate (c.d. alert): in tal caso il contribuente potrà fornire chiarimenti, segnalare eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente, ovvero potrà versare quanto dovuto avvalendosi del ravvedimento operoso. La tempistica del recupero di tale somme è velocizzata in quanto l'Agenzia effettua tali controlli anche prima della presentazione della dichiarazione annuale».

LA FORMAZIONE PROFESSIONALE DI



AFFITTA UN ESPERTO

Un esperto direttamente in Studio!

Attraverso Commercialista Telematico è possibile avere a disposizione un vasto elenco di **esperti disponibili a raggiungere lo Studio professionale** che ne faccia richiesta per un servizio di consulenza o mirati interventi formativi.

Uno strumento che permette di **puntare direttamente non solo alla soluzione di specifiche questioni o problematiche, ma anche a migliorare procedure e flussi della attività dello Studio.**

Indicando gli argomenti e le proprie necessità, il Professionista può richiedere a Commercialista Telematico un preventivo per lo svolgimento del servizio di consulenza concordandone i termini e le condizioni.

Un nostro esperto sarà presente presso lo Studio per effettuare l'intervento richiesto, **garantendo il massimo dell'approfondimento** e mettendo a disposizione la propria esperienza.

È possibile prevedere mirate attività di formazione rivolte a dipendenti e collaboratori dello studio.

Trasmissione dati fatture e corrispettivi: schemi



di Massimiliano De Bonis

L'Agenzia delle Entrate, con l'adozione di due distinti provvedimenti (n. 182070 e n.182017 del 28/10/2016) rende operativo il dettato del D.Lgs. 127/2015 concernente l'introduzione di incentivi (riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti) a favore dei soggetti che adottano procedure di fatturazione elettronica tra privati.

Trasmissione dati fatture all'A.d.E - OPZIONE

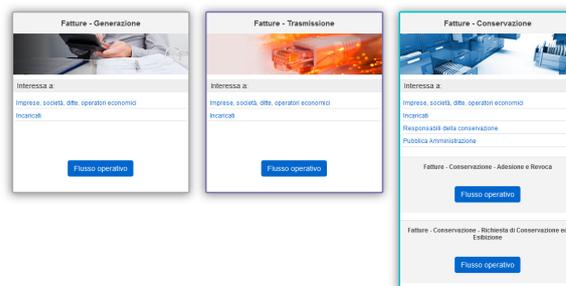
Provvedimento
182070 del
28/10/2016

OPZIONE PER LA TRASMISSIONE DEI DATI DELLE FATTURE EMESSE E RICEVUTE (E RELATIVE NOTE DI VARIAZIONE)

Mediante l'applicazione resa già operativa sul sito dell'Agenzia delle Entrate, sarà possibile :

- ✘ Utilizzare il sistema di fatturazione elettronica SDI
- ✘ Trasmettere i dati delle fatture emesse e ricevute
- ✘ Provvedere alla conservazione sostitutiva

Web application



Continua



Scelta del contribuente

Esercizio dell'opzione entro il 31/12

Facoltà di scelta tra:

- Utilizzo del sistema di fatturazione elettronica SDI
- Utilizzo di altro sistema di fatturazione elettronica salvo trasmettere i dati con la cadenza prevista
- Proseguire con la fatturazione in modalità cartacea salvo trasmettere i dati con la cadenza prevista

I dati delle fatture ricevute andranno elaborati per la trasmissione con il sistema SDI

L'opzione vincola per cinque anni

In caso di opzione per la "sola trasmissione", la stessa dovrà avvenire entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo al trimestre solare di riferimento:

tempistica

1° Trimestre

• 31 maggio

2° Trimestre

• 31 agosto

3° Trimestre

• 30 Novembre

4° Trimestre

• 28 febbraio (29 febbraio)

Per i soggetti che invece intendessero optare per l'utilizzo della fatturazione elettronica mediante sistema "SDI" (c.d. fatturazione elettronica "pura") sono previsti specifici incentivi:

incentivi

Esonero adempimenti

- Spesometro
- Acquisti "San Marino"
- Comunicazioni trimestrali previste dal D.L. 193/2016

Rimborsi IVA prioritari

- Entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione IVA

Riduzione termini di accertamento

- Riduzione di un anno (4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi o 6° anno in caso di dichiarazione omessa)

Ulteriori incentivi per contribuenti minori

- Dichiarazione IVA precompilata
- Esonero adempimenti contabili (registrazione fatture emesse e acquisti)
- Esonero apposizione visto di conformità dichiarazione IVA

Risulterà possibile, tra l'altro, accedere al rimborso dell'IVA a credito anche in mancanza dei requisiti di cui all'art. 30 DPR 633/1972 (aliquota media inferiore – operazioni non imponibili superiore al 25% - prevalenze di operazioni non soggette all'imposta ecc...).

La riduzione dei termini di accertamento in materia di IVA e Imposte Dirette è tuttavia collegata alla garanzia di tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati (bonifico/carta di credito o debito / assegni non trasferibili) con utilizzo del contante ammesso solo per pagamenti di ammontare uguale o inferiore a 30 euro.

Per i contribuenti c.d. "minori" (come individuati dal DM 4/8/2016 , ovvero gli esercenti arti e professioni, imprese ammesse al regime di contabilità semplificata ecc..) sono previsti gli ulteriori benefici consistenti elencati nello schema suesposto.

Trasmissione telematica dei corrispettivi

La memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri sostituiscono gli obblighi di registrazione nel registro dei corrispettivi nonché di emissione dello scontrino/ricevuta fiscale (fatta salva la possibilità per l'acquirente/committente di richiedere il rilascio della fattura).

Le modalità di esercizio dell'opzione sono le medesime previste per la trasmissione delle fatture elettroniche (da esercitare entro il 31/12/2016 con validità di cinque anni). Tuttavia per le **cessioni effettuate tramite distributori automatici**, tale modalità risulterà **obbligatoria** a partire dal prossimo **1 aprile 2017** (decorrenza posticipata, rispetto alla originaria prevista del 1/1/2017, ad opera del D.L. 193/2016).

Continua



Trasmissione telematica dei corrispettivi

**Provvedimento
182017 del
28/10/2016**

TRASMISSIONE GIORNALIERA DEI CORRISPETTIVI dal 1/1/2017

**OBBLIGATORIA PER
CESSIONI TRAMITE
DISTRIBUTORI
AUTOMATICI**

**OPZIONALE PER ALTRI
COMMERCIANTI AL
MINUTO E SOGGETTI
ASSIMILATI**

Anche in relazione alla trasmissione giornaliera dei corrispettivi sono previsti i medesimi incentivi contemplati per la fatturazione elettronica tra privati. Si riporta tuttavia l'attenzione che in caso di mancata trasmissione, le sanzioni previste sono relative a violazioni sostanziali (mancata emissione dello scontrino/ricevuta fiscale e quindi sanzioni pari al 100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato e sospensione della licenza in caso di recidiva) e non puramente formali.

D.L. n.193/2016: Senza sanzioni la chiusura delle Partite IVA

di Gianfranco Antico

Come è noto, l'art.35, del D.P.R.n.633/73 è la norma che regola le dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività.

I soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, devono farne dichiarazione entro trenta giorni ad uno degli uffici dell'Agenzia delle entrate.

La dichiarazione è redatta, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. L'ufficio attribuisce al contribuente un numero di partita I.V.A. che resterà invariato anche nelle ipotesi di variazioni di domicilio fiscale fino al momento della cessazione dell'attività e che deve essere indicato nelle dichiarazioni, nella home-page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto.

In caso di variazione di alcuno degli elementi prescritti⁽¹⁾ o di cessazione dell'attività, il contribuente deve entro trenta giorni farne dichiarazione agli uffici. Se la variazione comporta il trasferimento del domicilio fiscale essa ha effetto dal sessantesimo giorno successivo alla data in cui si è verificata.

In caso di cessazione dell'attività il termine per la presentazione della dichiarazione decorre dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda, per le quali rimangono ferme le disposizioni relative al versamento dell'imposta, alla fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione.

La chiusura della partita Iva d'ufficio

Il comma 15-quinquies, dell'art.35, del citato D.P.R.n.633/72 prevede che l'Agenzia delle entrate, sulla base dei dati e degli elementi in possesso dell'anagrafe tributaria, individua i soggetti titolari di partita IVA che, pur obbligati, non abbiano presentato la dichiarazione di cessazione di attività, comunicando agli stessi che provvederà alla cessazione d'ufficio della partita IVA.

Il contribuente che rilevi eventuali elementi non considerati o valutati erroneamente può fornire i chiarimenti necessari all'Agenzia delle entrate entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

Sul versante sanzionatorio, per quel che qui ci interessa, l'art.5, comma 6, primo periodo, del D.lgs.n.471/97 prevede che chiunque, essendovi obbligato, non presenta la dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività, prevista dal citato art.35, del D.P.R.n.633/72 o la presenta con indicazioni incomplete o inesatte tali da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove è esercitata l'attività o in cui sono conservati libri, registri, scritture e documenti è punito con sanzione da euro 500 a euro 2.000.

La somma dovuta a titolo di sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione di cessazione di attività è iscritta direttamente nei ruoli a titolo definitivo.

L'iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente provvede a pagare la somma dovuta entro trenta giorni dal

Continua

ricevimento della comunicazione. In tal caso l'ammontare della sanzione dovuta è ridotto ad un terzo del minimo (167 euro).

Il D.L. n.193/2016

I commi 44 e 45 dell'art.7-quater del D.L.n.193/2016, approvato alla Camera in sede emendativa, che salvo sorprese non dovrebbero essere modificato nel passaggio al Senato, sono intervenuti sia sotto l'aspetto normativo (sostituendo il comma 15-quinquies, dell'art.35, del D.P.R.n.633/72), che sanzionatorio (modificando l'art.5, comma 6, primo periodo, del D.Lgs.n.472/97).

In forza della nuova formulazione, l'Agenzia delle entrate procede d'ufficio alla chiusura delle partite IVA dei soggetti che, sulla base dei dati e degli elementi in suo possesso, risultano non aver esercitato nelle tre annualità precedenti attività di impresa ovvero attività artistiche o professionali.

Sono fatti salvi i poteri di controllo e accertamento dell'amministrazione finanziaria.

Sono demandati ad un successivo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate i criteri e le modalità di applicazione della norma, prevedendo forme di comunicazione preventiva al contribuente.

Contemporaneamente, il legislatore è intervenuto sul versante sanzionatorio, modificando l'art.5, comma 6, primo periodo, del D.Lgs.n.472/97, eliminando la mancata comunicazione di cessazione attività come fattore incidente sulla sanzione.

In pratica, una volta fissati i criteri e le modalità di applicazione della norma, le partite Iva inattive saranno cancellate d'ufficio, senza irrogazione di sanzioni.

Note

(1) Dalla dichiarazione di inizio attività devono risultare: a) per le persone fisiche, il cognome e nome, il luogo e la data di nascita, il codice fiscale, la residenza, il domicilio fiscale e l'eventuale ditta; b) per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la natura giuridica, la denominazione, ragione sociale o ditta, la sede legale, o in mancanza quella amministrativa, e il domicilio fiscale e deve essere inoltre indicato il codice fiscale per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza; c) per i soggetti residenti all'estero, anche l'ubicazione della stabile organizzazione; d) il tipo e l'oggetto dell'attività e il luogo o i luoghi in cui viene esercitata anche a mezzo di sedi secondarie, filiali, stabilimenti, succursali, negozi, depositi e simili, il luogo o i luoghi in cui sono tenuti e conservati i libri, i registri, le scritture e i documenti prescritti dal presente decreto e da altre disposizioni; e) per i soggetti che svolgono attività di commercio elettronico, l'indirizzo del sito web ed i dati identificativi dell'internet service provider; e-bis) per i soggetti che intendono effettuare operazioni intracomunitarie di cui al Titolo II, Capo II del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, la volontà di effettuare dette operazioni; f) ogni altro elemento richiesto dal modello ad esclusione dei dati che l'Agenzia delle entrate è in grado di acquisire autonomamente.

Collegato fiscale: la dichiarazione integrativa a favore

di Federico Gavioli

Sono stati “allineati” i termini per la presentazione di dichiarazioni integrative “correttive”; in sostanza anche l’integrativa a favore del contribuente, come già accade per quella a sfavore, può essere presentata entro cinque anni dal 2015 in poi ed entro quattro anni dal 2011 al 2014.

Il decreto legge 22 ottobre 2016, n.193, dal titolo “*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili*” pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 249, del 24 ottobre 2016, all’art. 5 prevede novità in materia di dichiarazione integrativa a favore.

La normativa di riferimento

Occorre preliminarmente ricordare che l’art. 2, c. 8, del D.P.R. n. 322/1998 prevede che le dichiarazioni possano essere integrate dal contribuente per correggere errori ed omissioni, mediante successiva dichiarazione da presentare entro il termine di decadenza di cui all’art. 43, del D.P.R. n. 600/1973, fatta salva l’applicazione di sanzioni.

Proprio tale indicazione normativa sul trattamento sanzionatorio (eventuale) sembrerebbe indurre a credere che in tale situazione rientrino tutte le possibili correzioni, sia a danno che a favore del contribuente. Inoltre, il fatto che la norma conservi un termine finale per la correzione (quello previsto per l’accertamento) induce ulteriormente a ritenere che il dispositivo sia valevole sia per la dichiarazione a sfavore che per quella a favore, per la semplice circostanza che nessun contribuente provvederebbe a rettificare a proprio sfavore una dichiarazione per la quale l’Amministrazione non ha più potere di contestazione.

Il successivo comma 8-bis, dell’articolo 2, consente la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore entro il termine prescritto per la presentazione del modello relativo al periodo d’imposta successivo; l’eventuale credito può essere utilizzato in compensazione, con Modello F24.

Secondo un orientamento della dottrina dominante sarebbe sempre ammissibile, per il contribuente, la presentazione della dichiarazione integrativa a favore, anche dopo il decorso del termine del modello successivo, con la sola differenza che la dichiarazione “tempestiva” darebbe la possibilità di utilizzare la compensazione di cui al D.Lgs. n. 241/1997, mentre la dichiarazione integrativa a favore oltre il termine “annuale” non conferirebbe tale beneficio. In tal modo, non vi sarebbe una differenziazione teorica nella posizione dei contribuenti per poter far valere i propri diritti, corrispondenti a principi fondamentali del sistema.

Tale lettura è stata da tempo osteggiata dall’Agenzia delle entrate (risoluzioni n. 459/E/2008, n. 132/E/2010 e n. 58/E/2016), che ritiene che la dichiarazione correttiva a favore possa essere presentata solo entro il termine indicato dal comma 8-bis, del richiamato articolo 2; ove la correzione sia posta in essere oltre tale termine, invece, si dovrebbe ricorrere obbligatoriamente alla presentazione di una istanza di rimborso delle maggiori imposte versate, con la procedura di cui all’art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

Tale diversità di comportamento è stata di recente avvalorata dalla Cassazione a Sezioni Unite che, con la sentenza 30 giugno 2016, n. 13378, ha affermato che:

Continua

- ☑ la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, c. 8-bis, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante;
- ☑ la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'Amministrazione, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dal D.P.R. n. 600/1973, art. 43;
- ☑ il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38, del D.P.R. n. 602/1973, è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui al D.P.R. n. 322/1998, art. 2, c. 8-bis;
- ☑ il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal D.P.R. n. 322/1998, art. 2, e dall'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602/1973, art. 38, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

La novità contenuta nel decreto legge 193/2016

L'articolo 5, del decreto legge 193/2016, estende la possibilità per il contribuente di presentare la dichiarazione integrativa a favore (Irpef, Irap, sostituti d'imposta e IVA) anche oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (entro l'anno). In tal caso il credito che dovesse emergere dalla dichiarazione presentata oltre detto termine potrà essere utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni ridotte.

Si evidenzia che la norma, nel recepire l'orientamento consolidato della giurisprudenza espresso nella sentenza suindicata, n. 13378 del 2016 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, disciplina con sistematicità la possibilità per il contribuente di presentare una dichiarazione integrativa a lui favorevole anche oltre il termine di un anno.

Infatti il quadro normativo che emerge dalla sentenza della Cassazione determina uno squilibrio in favore dell'amministrazione finanziaria rispetto al contribuente, dal momento che mentre la prima ha facoltà di procedere alle rettifiche d'ufficio entro i generali termini di accertamento, a quest'ultimo è data facoltà di rettificare in proprio favore la dichiarazione, con conseguente possibilità di godere immediatamente dei benefici della rettifica mediante compensazione, unicamente entro il ben più ristretto termine di un anno. Il contribuente potrebbe solamente presentare istanza di rimborso per le imposte versate in eccesso entro quarantotto mesi dal versamento (art. 38, del D.P.R. n. 602 del 1973), potendo però incorrere in un rifiuto da parte del fisco contro il quale rimane unicamente la strada del contenzioso giurisdizionale.

Il comma 1, dell'articolo 5, del decreto legge 913/2016, modifica il D.P.R. n. 322 del 1998 agli articoli 2 (dichiarazione Irpef e Irap) e 8 (dichiarazione IVA) estendendo la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa a favore anche oltre l'anno.

In particolare, con riferimento all'articolo 2, la norma da un lato chiarisce che se il credito o il maggior credito emerge da una dichiarazione integrativa presentata entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, lo stesso può essere utilizzato in compensazione (comma 8).

Dall'altro dispone che se il credito emerge da una dichiarazione integrativa presentata oltre detto termine può

Continua

essere utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. Si prevede, inoltre, che nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene presentata la dichiarazione integrativa devono essere indicati il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa, nonché l'ammontare eventualmente già utilizzato in compensazione, al fine di consentire il controllo dell'effettivo utilizzo (comma 8-bis).

Con riferimento alla dichiarazione annuale IVA, il nuovo comma 6-bis, dell'articolo 8, introduce la possibilità di integrare la dichiarazione, anche in senso favorevole al contribuente, entro i termini previsti per l'accertamento (ovvero, in caso di presentazione della dichiarazione della dichiarazione Iva, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, in caso di omessa presentazione o di nullità della dichiarazione della dichiarazione Iva, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata – art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972).

L'eventuale credito derivante da un minor debito o da un maggior credito, emergente dalla dichiarazione integrativa presentata entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, può essere portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o nella dichiarazione annuale, oppure può essere utilizzato in compensazione o può essere chiesto a rimborso se ricorrono i presupposti di cui all'articolo 30, del DPR 633/1972 (comma 6-ter).

Il comma 2, dell'articolo 5, del Decreto Legge in commento, aggiorna i riferimenti normativi della disciplina del termine dell'accertamento in caso di presentazione di dichiarazione integrativa.

Va evidenziato che l'art. 1, c. 640, della legge di Stabilità 2015, dispone un allungamento dei termini sia relativi alla notifica delle cartelle di pagamento, sia dei termini relativi all'accertamento, coerenti con le modifiche in materia di dichiarazione integrativa e di ravvedimento.

In particolare la norma precisa che, ove sia presentata una dichiarazione integrativa (ai sensi dell'articolo 2, comma 8 del richiamato D.P.R. n. 322 del 1998) e in tutti i casi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore, i termini per la notifica delle cartelle di pagamento relativi, rispettivamente, all'attività di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle dichiarazioni, decorrono, dalla presentazione di tali dichiarazioni (comma 640, lettera a).

Inoltre (comma 640, lettera b) i limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione, i termini per l'accertamento decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa.

La legge di Stabilità 2015, in tali commi, chiarisce che l'allungamento dei termini vale anche per l'imposta di registro, per la quale i termini relativi all'attività di accertamento e riscossione decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni.

Si tratta dei termini di cui all'articolo 76, del D.P.R. n. 131 del 1986, ai sensi del quale si deve richiedere la registrazione, a pena di decadenza, nel termine di cinque anni dal giorno in cui essa avrebbe dovuto essere richiesta o si è verificato il fatto che legittima la registrazione d'ufficio; inoltre, l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta eventualmente dovuta deve essere notificato entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale. Tale disposizione prevede, inoltre, specifici termini di richiesta delle registrazioni, se l'imposta è assolta per via telematica.

Analogamente è precisato che i termini relativi all'imposta di successione e donazione (di cui all'articolo 27, del D.Lgs. n. 346 del 1990) decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni.

La norma contenuta nel decreto legge 193/2016 aggiunge il riferimento al nuovo comma 6-bis, dell'articolo 8 (integrazione della dichiarazione IVA).

Dichiarazione integrativa "a favore" tra legge di interpretazione autentica e principio del favor rei



di Ignazio Buscema

Contrasto giurisprudenziale in tema dichiarazione rettificativa "a favore"

Una parte della giurisprudenza⁽¹⁾ era favorevole ad una interpretazione "logica" che permetteva di correggere la dichiarazione entro i termini di decadenza dell'accertamento; i giudici tributari accoglievano, talvolta, il ricorso sull'assunto della natura non decadenziale del termine breve di cui al comma 8-bis dell'articolo 2 del Dpr 322/1998, ammettendo in ogni caso la possibilità della presentazione della dichiarazione integrativa entro i termini di cui all'articolo 43 del Dpr 600/1973. Altra giurisprudenza, compresa da ultimo la Cassazione a Sezione Unite⁽²⁾, e l'Amministrazione Finanziaria hanno, invece, preteso la presentazione della dichiarazione rettificativa "a favore" entro il termine di scadenza della dichiarazione dell'anno successivo (praticamente un anno). Per il fisco il credito emergente dalla dichiarazione integrativa a favore presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo **non poteva essere riconosciuto come utilizzabile in compensazione o detrazione**, poteva essere chiesto a rimborso ai sensi dell'articolo 38 del dpr 602/73 se ne ricorrevano i presupposti e non era ancora decorso il relativo termine, atteso che l'istanza di rimborso poteva essere presentata entro 48 mesi dalla data del versamento in eccesso.

Ius superveniens

Con l'articolo 5 del D.L. 193 del 22 ottobre 2016 (in GU del 24/10/2016), sono riscritti i commi 8 e 8 bis del D.P.R. 322 del 22 luglio 1998, ovvero sono previsti "nuovi" termini per la presentazione della "dichiarazione integrativa a favore" che mira a correggere un errore che ha comportato un minor credito o un maggior debito per il contribuente interessato. **Precisamente, se la dichiarazione integrativa "a favore" è presentata entro il termine prescritto per la trasmissione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito che ne deriva ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap può essere utilizzato in compensazione. Ai fini Iva può essere portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale, compensato o rimborsato.**

Viceversa, il credito che risulta dalla dichiarazione integrativa, presentata dopo il termine fissato per l'invio della dichiarazione relativa al periodo successivo:

- ✖ per le imposte sui redditi e l'Irap si può compensare con i debiti maturati dall'anno successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione;
- ✖ per l'Iva non è detraibile in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione né utilizzabile in compensazione.

In caso di integrazione della dichiarazione dei redditi, dell'Irap o dei sostituti d'imposta trasmessa oltre il termine di presentazione di quella relativa al periodo successivo, il credito può essere utilizzato in compensazione ma solo «per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa». Inoltre, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa va indicato il credito che deriva dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa nonché l'importo eventualmente già utilizzato in compensazione. Se, ad esempio, viene presentata nel 2018, la dichiarazione integrativa relativa al 2015, dopo il termine fissato

Continua



per l'invio della dichiarazione relativa al periodo successivo, dalla quale emerge un maggior credito, questo può essere utilizzato in compensazione dei debiti maturati dal 2019 in avanti (saldo 2018 e acconti 2019) e il contribuente deve indicare nella dichiarazione mod 2020 relativa al 2019 i dati richiesti dalla norma. Il DI 193 (nuovo comma 8-bis) dispone, quindi, specifiche disposizioni sulla compensazione. Il credito che deriva da una dichiarazione integrativa a favore (redditi, Irap e sostituti) risulta compensabile. **Tuttavia, se l'integrativa è presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo, il credito che ne emerge può essere usato in compensazione solo per eseguire «il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa».** Il credito che emerge dalla dichiarazione integrativa a favore è liberamente compensabile se la stessa viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo, mentre se l'integrativa viene presentata dopo, la compensazione incontra le limitazioni sopra specificate. Per l'emendabilità della dichiarazione Iva vengono invece stabilite delle regole diverse. Le dichiarazioni integrative Iva, sia a favore che a sfavore, sono emendabili entro i termini di decadenza dell'accertamento. Viene però previsto che solo il credito che emerge dalla dichiarazione integrativa inviata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno solare successivo risulta compensabile oppure scomputabile in detrazione in sede di liquidazione o di dichiarazione annuale. Lo stesso credito Iva può anche essere richiesto a rimborso, se ci sono i requisiti di legge.

Valenza di norma interpretativa

Con l'articolo 5 del decreto legge 193 dello scorso 22 ottobre 2016, quindi, sono stati riscritti i commi 8 e 8 bis del D.P.R. 322 del 22 luglio 1998, attribuendo a queste disposizioni il significato che tutti, tranne le sezioni unite della Cassazione e l'Amministrazione finanziaria, hanno tentato finora di dare, e cioè che tutte le correzioni delle dichiarazioni, sia quelle a favore dell'amministrazione Finanziaria, sia quelle a favore del contribuente, vanno fatte entro il termine di decadenza, **mentre quello "breve" di cui al comma 8 bis si applica solo nel caso in cui dalla dichiarazione corretta emerge un credito e tale credito lo si voglia chiedere in compensazione.** A queste nuove disposizioni deve essere attribuito il significato di interpretazione autentica sulla base delle seguenti argomentazioni. L'articolo 5 del D.L. 193 del 22 ottobre (in GU del 24/10/2016), assume la valenza giuridica di ius superveniens avente carattere interpretativo rispetto alla norma precedente contenuta nei commi 8 e 8 bis del D.P.R. 322 del 22 luglio 1998 dunque con efficacia retroattiva sui rapporti d'imposta non ancora definiti. Giova ricordare che le condizioni di ammissibilità della legge di interpretazione autentica sono:

- ⊙ la legge di interpretazione autentica ha efficacia retroattiva e di conseguenza è applicabile ai rapporti d'imposta sorti prima della sua entrata in vigore e non ancora definiti
- ⊙ il giudicato si pone come limite suscettibile d'impedire il dispiegamento di efficacia della nuova norma d'interpretazione autentica al caso concreto
- ⊙ è ammissibile, ai sensi dell'articolo 11 delle preleggi e degli articoli 1 e 3 della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), quella legge di interpretazione autentica che presuppone il contenuto non in equivoco della norma interpretata e la riconducibilità dell'esegesi prescelta dal legislatore a una delle alternative prima ammissibili
- ⊙ il dettato della norma interpretativa deve ridurre univocamente e non eccedere la portata precettiva teorica della disposizione precedente.

Per individuare una legge d'interpretazione autentica con effetto retroattivo, occorre fare riferimento non solo alla cosiddetta autoqualificazione (lettera della legge, intitolazione della legge, lavori preparatori, obbligatoria ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge n. 212/2000), ma anche a indicatori obiettivi, come la struttura della fattispecie normativa; occorre che la disposizione interpretata e la disposizione interpretante si saldino per

formare un precetto normativo unitario.

La legge d'interpretazione autentica si integra con la disposizione che interpreta ma non la sostituisce; la disciplina da applicare al caso singolo va desunta dalla congiunta vigenza della disposizione interpretata e della disposizione interpretativa. La legge di interpretazione autentica ha la caratteristica di non potersi applicare da sola dovendosi necessariamente integrare con la disposizione interpretata di cui costituisce una parte: la norma interpretativa manca d'autonomia rispetto alla norma base; viceversa, la norma innovativa sostituisce il contenuto precettivo della norma precedente ossia non si limita a formulare il precetto normativo ma ne modifica la sostanza. Va riconosciuto carattere interpretativo soltanto a una legge che, fermo il tenore testuale della norma interpretata, ne chiarisce il significato normativo ovvero privilegia una tra le tante interpretazioni possibili, di guisa che il contenuto precettivo è espresso dalla coesistenza delle due norme (quella antecedente e quella successiva che ne esplica il significato), le quali rimangono entrambe in vigore e sono quindi idonee a essere modificate separatamente. La funzione della legge d'interpretazione autentica è quella di dichiarare il senso di norme preesistenti al fine di rimediare sia a interpretazioni giurisdizionali diverse sia a eventuali incertezze interpretative. Le leggi interpretative, dirette a chiarire il significato di norme preesistenti, finiscono per attribuire a leggi anteriormente emesse un significato eventualmente sfuggito ai contribuenti e agli esperti. La giurisprudenza costituzionale ha più volte affermato che il legislatore può adottare norme che precisino il significato di altre disposizioni legislative non solo quando sussista una situazione di incertezza nell'applicazione del diritto o vi siano contrasti giurisprudenziali, **ma anche in presenza di un indirizzo omogeneo della Corte di cassazione**, quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, con ciò vincolando un significato ascrivibile alla norma anteriore (vd., tra le altre, le sentenze n. 311 del 1995 e n. 397 del 1994 e l'ordinanza n. 480 del 1992).

Effetti e tutela processuale del contribuente

Anche prima del citato *ius superveniens* il contribuente presentava una dichiarazione integrativa a proprio favore oltre il termine di invio di quella relativa al periodo d'imposta successivo. Si pensi ad una "tardiva" dichiarazione integrativa per il 2010, presentata nel 2014, per crediti IRES derivante da investimenti ambientali effettuati nel 2010 ex legge 388/2000, con compensazione con i debiti maturati dall'anno successivo (2015) a quello in cui è presentata la dichiarazione (2014). Se, quindi, è stata presentata nel 2014 la dichiarazione integrativa relativa al 2010, dalla quale emergeva un maggior credito IRES per investimenti ambientali, questo può essere utilizzato in compensazione dei debiti maturati dal 2015 e in avanti (saldo Irpef 2014 e acconti per il 2015) e il contribuente deve indicare nella dichiarazione relativa al 2015 (dichiarazione originaria o integrativa) i dati richiesti dalla norma. Nel caso in cui sia stata notificata una cartella di pagamento con iscrizione a ruolo ex articolo 36-bis del Dpr 600/1973 e/o articolo 54-bis del Dpr 633/1972, che segue un precedente avviso bonario, l'eventuale ricorso avverso tale cartella, dove si eccipiva l'omessa considerazione da parte dell'Amministrazione di una dichiarazione integrativa, presentata oltre il termine prescritto dalla norma (articolo 2, comma 8-bis, del Dpr 322/1998), può essere destinato a essere accolto dal giudice tributario alla luce del citato *ius superveniens*, dotato di valenza retroattiva. È configurabile l'ammissibilità dei motivi aggiunti basati sulla sopravvenuta invalidità (si pensi alla norma sopravvenuta retroattiva, alla sentenza *ex tunc* della Consulta, alla pronuncia definitiva della C.T. caducante l'atto presupposto) dell'atto impugnato (es. cartella di pagamento con iscrizione a ruolo ex articolo 36-bis del Dpr 600/1973 e/o articolo 54-bis del Dpr 633/1972, che segue un precedente avviso bonario); viceversa, non rilevano fatti conosciuti (esempio: successiva conoscenza di norme) o circostanze sopravvenute (es. nuovo indirizzo giurisprudenziale) dopo la proposizione del ricorso. Lo *ius superveniens*, dopo la proposizione del ricorso, permette, in virtù della lettura costituzionalmente orientata dell'articolo 24 del D.Lgs. 546/92, la configurabilità dei cd. motivi aggiunti. La ratio è quella di tutelare il diritto alla difesa del contribuente che al momento della proposizione del ricorso introduttivo era impossibilitato a conoscere lo *ius superveniens*.

Continua

Con tale memoria integrativa, legittimata dal citato *ius superveniens* non si impugna un atto diverso da quello impugnato con il ricorso introduttivo; il motivo aggiunto si limita a reiterare o ribadire il *petitum* del ricorso introduttivo. Il *petitum* è già definito e precisato nell'atto introduttivo e quindi non viene a essere ampliato da tale motivo aggiunto, la cui funzione è limitata ad arricchire la causa *petendi*. Non si ha *mutatio libelli* consistente nell'ampliamento sostanziale del *petitum* (es. conversione della richiesta di nullità parziale in richiesta di nullità totale). La disciplina procedimentale, dei motivi aggiunti, s'ispira a quell'analogica vigente per la proposizione del ricorso introduttivo; la proposizione deve avvenire mediante un atto, che contenga gli elementi essenziali previsti dall'articolo 18 del D.Lgs. 546/92. Il termine di 60 giorni, per la proposizione del motivo aggiunto, decorre dalla conoscenza legale dello *ius superveniens* o della sentenza *ex tunc* della Consulta (Gazzetta Ufficiale di pubblicazione della legge o della sentenza *ex tunc* della Consulta). La memoria integrativa va notificata, nelle identiche forme previste per la notificazione del ricorso, alla parte resistente anche non costituita, affinché questa ultima sia in grado di valutare l'opportunità di costituirsi in relazione all'ampliamento del *thema decidendum*. A seguito della notificazione, a tutte le parti in causa, la memoria integrativa va depositata, entro il termine perentorio di 30 giorni, in segreteria della C.T. Provinciale, la quale è obbligata ad annotarla nel registro generale ex articolo 25 del D.Lgs. 546/92.

Principio del "favor rei"

Può essere applicabile il principio del "favor rei", ossia la disposizione prevista dall'articolo 3 del Decreto Legislativo 472/1997 secondo la quale "nessuno può essere assoggettato a sanzione per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile." In sede giudiziaria, non è necessaria un'apposita richiesta di parte al fine di godere della non punibilità: i giudici, infatti, possono applicare il *favor rei* anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, anche di legittimità, sempre che l'atto non sia diventato definitivo (Cass., Sez. V, 24/01/2013, n. 1656). Se è già stata pronunciata una sentenza favorevole all'ufficio che il contribuente non intende impugnare, occorrerà richiedere, in autotutela l'annullamento della sanzione (es. sanzione prevista del 30 % per ritardato od omesso versamento ex articolo 13 del dlgs 471/1997) poiché il fatto (es. compensazioni di crediti con dichiarazione integrativa presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo e quindi non liquidata dall'ufficio) secondo la legge posteriore (articolo 5 del D.L. 193 del 22 ottobre 2016), non costituisce più violazione punibile. (trattasi di utilizzo in compensazione di crediti esistenti e spettanti secondo le modalità di legge) Ove, invece, si è in attesa della discussione, prudenzialmente si possono presentare delle memorie, ovvero si può rilevare direttamente in udienza, che la parte sanzionatoria deve essere comunque annullata. Secondo la circolare n 4/e del 4 marzo 2016 per gli atti pendenti davanti alle CT, nel caso in cui la sanzione sia stata abolita (articolo 3, comma 2, dlgs 218/1997) gli uffici emettono un nuovo atto e ne danno comunicazione all'interessato e all'organo giudicante.

Note

(1) La dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore sia esso di fatto che di diritto, è emendabile e ritrattabile anche in sede contenziosa, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, entro un termine decadenziale che non può coincidere con il termine fissato per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, come stabilito dall'art. 2, comma 8 bis, del Dpr 22 luglio 1998, n. 322, in quanto tale ultima scadenza è funzionalmente collegata alla sola possibilità di compensazione" (Cassazione, sentenza 5399/2012).

(2) Le sezioni unite della Cassazione con sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016 hanno precisato che la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2 comma 8-bis del dpr n. 322/1998, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante. Viceversa, la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa sfavorevole al contribuente (correggendo cioè errori od omissioni che determinano un maggior gettito per l'Amministrazione finanziaria) è ammessa fino al 31 dicembre del quarto anno successivo, vale a dire entro i termini per l'accertamento. Il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38 del dpr n. 602/1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del pagamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa.. Il contribuente, tuttavia, in sede contenziosa può sempre

Continua

opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria. Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e dai termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2, D.P.R. n. 322 del 1998, e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38, D.P.R. n. 602 del 1973, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria. Il contribuente ha il diritto di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco – anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di controllo automatizzato – allegando errori (di fatto o di diritto) commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria; dichiarazione integrativa e quella originaria si fondono, il controllo automatico non può che riguardare la «dichiarazione fiscale emendata», a prescindere dai termini di decadenza enunciati nel già citato art. 2 comma 8-bis.

(3) L'agenzia delle Entrate con la risoluzione 459/2008, correggendo la propria linea interpretativa già espressa con la risoluzione 24/2007 (nella quale aveva sostenuto che, per il contribuente, l'unica possibilità di rimediare agli errori commessi consiste nel presentare una dichiarazione integrativa a favore entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e che, trascorso tale termine, il contribuente non poteva in alcun modo recuperare le maggiori imposte versate, nemmeno mediante istanza di rimborso – ex articolo 38, Dpr 602/1973), ha riconosciuto la possibilità del contribuente di recuperare le (eventuali) maggiori imposte versate a seguito di errori commessi a proprio sfavore nella compilazione della dichiarazione dei redditi, sia con la presentazione della dichiarazione integrativa, entro il termine prescritto, sia con un'istanza di rimborso (ex articolo 38), nel termine di quattro anni dalla data di versamento.

(4) Una persona fisica a dicembre 2016, quindi dopo il 30 settembre 2016, si accorge di avere dimenticato di indicare nel modello Unico 2015, redditi 2014, oneri deducibili riferiti alla previdenza complementare. A seguito dell'indicazione dei citati oneri il soggetto matura un maggior credito Irpef, rispetto a quello indicato nella dichiarazione originaria, per 1.320 euro. Il contribuente che presenta l'integrativa a favore entro la fine del 2016, intende utilizzare il maggior credito per compensare l'eventuale saldo Irpef 2016 e gli acconti per il 2017. È necessario inviare telematicamente il modello Unico 2015 integrativo con tutti i quadri compilati entro il 31 dicembre 2016. Il maggior credito indicato nella dichiarazione integrativa a favore, presentata nel 2016, potrà essere utilizzato in compensazione con i debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui la stessa è stata presentata (ovvero il 2017). Nel caso di specie, pertanto, il credito medesimo può essere compensato con l'eventuale saldo Irpef 2016 e con gli acconti 2017. Nel modello Unico 2017 presentato per i redditi del 2016 andrà indicato il maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa nonché l'ammontare dello stesso utilizzato in compensazione.

(5) Secondo una precisa ricostruzione ermeneutica in assenza di disposizioni transitorie nel decreto legge 193/2016, l'estensione del periodo di presentazione delle dichiarazioni con indicazione di un minor debito o di un maggior credito d'imposta opera immediatamente anche con riferimento alla correzione a proprio favore di modelli riguardanti esercizi precedenti il 2015. Il recupero del nuovo credito nel modello F24 potrà avvenire solo compensando debiti di imposta maturati dal 2017. Da subito, sono dunque divenute nuovamente emendabili a proprio favore le dichiarazioni riferite al 2014, al 2013, al 2012 e, fino al prossimo 31 dicembre 2016, quelle del 2011. Qualora la dichiarazione a favore sia trasmessa oltre il 30 settembre dell'anno seguente a quello di scadenza originario, la compensazione del credito in essa evidenziato potrà effettuarsi solo a fronte di debiti fiscali "maturati" dal periodo di imposta successivo a quello di presentazione. Si sostiene che il riferimento dovrebbe essere all'anno di competenza del tributo come indicato in F24. Se in questi giorni viene presentata un'integrativa a favore Ires sul 2013, il relativo credito potrà essere compensato - ad esempio - con l'Iva a partire da quella di gennaio 2017 (16 febbraio) o con l'Irap da versare a giugno 2017 come primo acconto per tale anno. Non dovrebbe, invece, essere compensabile l'Iva di dicembre 2016 da pagare il 6 gennaio 2017 o il saldo Irap 2016 (scadenza giugno 2017).

(6) In tema di agevolazioni fiscali per le aree svantaggiate, il credito d'imposta maturato in favore del contribuente ai sensi dell'art. 8, comma 5, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, pur dovendo essere indicato nella dichiarazione dei redditi, non è incluso nell'imponibile, e, perciò, può essere utilizzato solo come "strumento" di pagamento a mezzo della "compensazione" prevista dall'art. 17, comma 1, del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, atteso che, il meccanismo previsto dal combinato disposto delle norme citate in quanto la duplice finalità di evitare il successivo trascinarsi e rimborso del credito fiscale derivato dall'agevolazione, ne impone l'immediata utilizzazione quale "strumento" di pagamento, anche ai fini di assicurare certezza al bilancio statale. (Cass. civ. Sez. V, 19-02-2014, n. 3948) In tema di agevolazioni tributarie, lo speciale credito d'imposta, a parziale copertura dell'incremento dei costi di trasporto, in favore delle imprese autorizzate all'esercizio dell'autotrasporto per conto di terzi, iscritte nell'albo degli autotrasportatori, riconosciuto dall'art. 13, comma 1, del d.l. 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 giugno 1990, n. 165, non concorre alla formazione del reddito imponibile, e l'eventuale eccedenza, ai sensi dell'art. 10, comma 12, del d.l. 13 maggio 1991, n. 151, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 1991, n. 202, è scomputabile soltanto dai versamenti delle imposte sui redditi e dell'IVA da effettuare nel periodo d'imposta successivo a quello di pertinenza. Ne consegue che, in sede di dichiarazione, tale eccedenza non può essere inserita nel procedimento di liquidazione dell'imposta, mediante esposizione nell'ambito indistinto dell'eccedenza d'imposta da utilizzare incondizionatamente in avvenire, consentendosene altrimenti l'uso oltre i limiti prescritti. (Cass. civ. Sez. V, 27-01-2014, n. 1567)

(7) Il disconoscimento del credito di imposta non può avvenire mediante l'emissione di una cartella di pagamento avente ad oggetto il relativo importo, ma richiede un previo avviso di recupero di credito di imposta (atto espressamente contemplato dall'articolo 1, comma 421, della legge n. 311/04, ma che l'Amministrazione ha il potere di emettere anche prima dell'introduzione di tale disposizione nell'ordinamento; in difetto di previo avviso di recupero, è necessario quanto meno l'avviso bonario, la cui mancanza è stata quindi correttamente ritenuta dalla Commissione Tributaria Regionale causa di illegittimità della cartella impugnata. (CAS 31-05-2016 n.11292 sez. T) In tema di controllo automatizzato ex articolo 36 bis dpr 600/1973 il mancato invio del cd avviso bonario comporta come effetto la riduzione delle sanzioni ad 1/3 (CTR 14-06-2011 n.163 sez. 10 ROMA) I termini di decadenza per il recupero di crediti di imposta non spettanti non decorrono dall'anno in cui è maturato il diritto alla fruizione, ma da quando il credito è stato effettivamente utilizzato in compensazione. La decadenza non opera dall'acquisizione del diritto al credito, ma dal momento della compensazione. L'avviso di recupero, da emanarsi a norma dell'articolo 43 d.P.R. 600/73 entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (termine prorogato ad otto anni dall'articolo 27, commi da 16 a 20, del d.l. n. 185/2008, convertito dalla l. n. 2/2009), può essere emesso non solo per recuperare la somma corrispondente all'utilizzo del credito oltre la percentuale consentita ma anche per il recupero di crediti opposti in compensazione ritenuti inesistenti, quando anche il termine sia scaduto in relazione a periodi di imposta pregressi ove il credito è stato utilizzato per la percentuale consentita. (Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sentenza n. 15190/16; depositata il 22 luglio 2016)

Anno 2017: Le nuove scadenze fiscali

di Luca Bianchi

Il prossimo anno, se verrà approvata la Legge di bilancio coi provvedimenti collegati, potrebbe essere un annus horribilis per le scadenze fiscali, in quanto si misceleranno in un cocktail pauroso le vecchie scadenze per il 2016 e le nuove scadenze che nascono nel 2017, oltre agli interventi straordinari (voluntary, rottamazione dei ruoli...).

Le nuove scadenze porteranno ad una revisione del rapporto contribuente commercialista, in quanto andrà gestita la consegna della documentazione con tempistiche diverse dal passato.

Le date da segnare col bollino nero sono queste:

28 Febbraio – Dichiarazione annuale Iva (solo 2017)

Solo per il 2017 la dichiarazione annuale Iva separata da unico si invia entro il 28/02; dal 2017 la scadenza dovrebbe essere il 30/04. L'anticipazione della dichiarazione IVA cancella la Comunicazione Dati IVA che non è più prevista.

7 Marzo – Invio Certificazione Unica

Entro il 7 marzo devono essere inviate telematicamente le certificazioni uniche relative alle ritenute operate nel 2016.

16 marzo – versamento Saldo IVA annuale (parziale novità)

Per il pagamento del saldo Iva si può pagare al 16 marzo oppure optare per l'abbinamento con le scadenze di Unico 2016.

31 marzo – consegna della Certificazione Unica (novità)

La consegna della Certificazione Unica da parte del sostituto d'imposta al percipiente è differita fino al 31 marzo.

31 marzo – rottamazione dei ruoli (solo 2017)

Al momento appare estremamente probabile che la scadenza per la presentazione delle istanze di rottamazione dei ruoli di Equitalia sarà al 31 marzo (invece che al 23 gennaio come previsto originariamente del DL 169/2016). Equitalia dovrà rispondere entro il 31 maggio.

10 aprile – Spesometro 2016

Invio dello Spesometro 2016 per i soggetti che liquidano l'IVA mensilmente

20 aprile – Spesometro 2016

Invio dello Spesometro 2016 per i soggetti che liquidano l'IVA trimestralmente

[Continua](#)

31 maggio – comunicazione della Liquidazione IVA (novità)

Prima comunicazione trimestrale delle liquidazioni IVA effettuate relativamente al primo trimestre 2017.

31 maggio – Estromissione immobili (solo 2017)

Scade il termine per l'estromissione agevolata dell'immobile dalla ditta individuale; segue la scadenza prevista per l'anno precedente.

16 giugno – IMU e TASI

Canonico versamento dell'acconto delle imposte comunali

16 giugno – Assegnazione beni ai soci (solo 2017 - 2018)

Versamento della prima rata delle imposte relative alle operazioni agevolate effettuate entro il 30/09/2016.

30 giugno – Versamento imposte da Unico (novità)

Forse questa è la grande novità: il saldo delle imposte derivanti da unico ed il versamento del primo acconto slitta al 30 giugno.

30 giugno – Rivalutazione terreni e partecipazioni

Entro tale data vanno depositate le perizie relative a quote societarie e terreni che il contribuente intende rivalutare. Sempre entro tale data va versata l'imposta sostitutiva dell'8%.

7 luglio – Modello 730

Prima scadenza per l'invio del modello 730 (almeno l'80% dei 730 del CAF devono essere inviati entro tale data).

24 luglio – Modello 730

Seconda scadenza relativa all'invio del modello 730.

25 luglio – Spesometro semestrale 2017 (solo 2017)

Scade il termine per l'invio del primo spesometro semestrale relativo al 2017, dal 2018 l'obbligo diventerà trimestrale.

31 luglio - Imposte da Unico con maggiorazione (novità)

Scade il termine lungo per il versamento delle imposte da Unico con la maggiorazione dello 0,4%. Rimane sempre la possibilità di rateizzazione.

31 luglio – Voluntary Disclosure (solo 2017)

Scade il termine per l'invio dell'istanza di Voluntary disclosure.

31 luglio - Modello 770

Scadenza canonica per l'invio del modello 770.

1 agosto – 4 settembre – sospensione dei termini tributari (novità)

Dall'1 agosto al 4 settembre sono sospesi i termini per le risposte alle richieste documentali e per i versamenti relativi ai controlli formali.

16 settembre – Comunicazione Liquidazione IVA (novità)

Comunicazione trimestrale delle liquidazioni IVA effettuate relativamente al secondo trimestre 2017.

30 settembre – invio di Unico

Come per gli anni precedenti l'invio di Unico si può effettuare l'invio di Unico entro il 30 settembre.

30 settembre – Assegnazione beni ai soci (solo 2017)

Scade il termine per effettuare le operazioni agevolate inerenti l'assegnazione dei beni ai soci.

30 novembre – assegnazione beni ai soci (solo 2017 - 2018)

Versamento della seconda rata delle imposte relative alle operazioni agevolate effettuate entro il 30/09/2016.

30 novembre – secondo acconto d'imposta

Non cambia la scadenza del secondo acconto d'imposta derivante dal modello Unico.

30 novembre - Liquidazione IVA (novità)

Comunicazione trimestrale delle liquidazioni IVA effettuate relativamente al terzo trimestre 2017.

16 dicembre – saldo IMU – TASI

Non cambia la data di scienza del saldo IMU e TASI 2017

27 dicembre – acconto IVA

Non varia la data di versamento dell'acconto IVA 2017.

Per quanto riguarda il 2018....

Entro il 28 febbraio andranno inviati il secondo spesometro semestrale e la comunicazione della liquidazione IVA del quarto trimestre.

A tali scadenze vanno aggiunte le normali scadenze IVA mensili, il versamento delle ritenute e dei contributi, la gestione delle Casse di previdenza....

Nota

Per il 2017 si considera semestrale l'obbligo dell'invio dello spesometro analitico, mentre trimestrale l'invio dei dati relativi alle liquidazioni IVA.

La nuova imposta sul reddito di impresa



di Gianfranco Antico

Il prelievo proporzionale previsto dalla nuova imposta sul reddito d'impresa (IRI), di cui all'art. 68, del DDL di Stabilità 2017, è applicabile fino al momento in cui gli utili prodotti rimangono nell'azienda sotto forma di riserve.

Gli eventuali prelievi degli utili e delle riserve effettuati dall'imprenditore individuale (o la distribuzione da parte della società di persone) saranno sottoposti a tassazione ordinaria, con l'applicazione dell'IRPEF progressiva.

E' questo il principio di fondo della nuova imposta, la cui ratio è quella di incentivare la capitalizzazione delle piccole imprese.

Il reddito dell'impresa viene, quindi, scisso da quello dell'imprenditore ed allineato a quello dell'IRES (24% dal 2017).

La nuova imposta sul reddito d'impresa

L'art. 68, del DDL di Stabilità 2017, introduce, con il comma 1, per le imprese individuali e le società di persone in regime di contabilità ordinaria, la possibilità di optare per l'imposizione proporzionale e separata del reddito d'impresa, con aliquota allineata a quella dell'IRES, prevedendo la deducibilità dalla base imponibile delle somme prelevate dall'imprenditore e dai soci di società di persone e la concorrenza di tali somme alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini dell'IRPEF dell'imprenditore e dei soci.

Come si legge nella relazione illustrativa del provvedimento, *“la revisione dell'imposizione sui redditi delle imprese individuali e delle società di persone in regime di contabilità ordinaria, con l'introduzione di una tassazione proporzionale sul reddito d'impresa, va invece nella direzione dell'uniformità di trattamento con le società di capitali, rendendo più neutrale il sistema tributario rispetto alla forma giuridica; inoltre, si favorisce la patrimonializzazione delle piccole imprese, in continuità con la normativa sull'aiuto alla crescita economica (ACE)”*.

Previa opzione, il reddito d'impresa delle società di persone e delle imprese individuali non concorre più, ai fini IRPEF, alla formazione del reddito complessivo ma è assoggettato a tassazione separata con applicazione della medesima aliquota prevista ai fini IRES, mentre le somme che l'imprenditore (o i soci della società di persone) ritrae dall'impresa vengono tassate, ai fini IRPEF, come reddito ordinario soggetto alla progressività propria di questo tributo. Al contempo, tali somme sono deducibili dal reddito d'impresa.

In sintesi, come rilevato dalla relazione illustrativa, il nuovo sistema intende perseguire i seguenti effetti:

- “1) tassare alla medesima aliquota tutte le forme d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica assunta;*
- 2) il reddito non distribuito è tassato sempre all'aliquota dell'imposta sulle società, che è generalmente inferiore all'aliquota marginale massima dell'imposta personale dell'imprenditore o dei soci;*
- 3) considera l'impresa come “separata” dall'imprenditore ed evidenzia il contributo lavorativo che quest'ultimo vi apporta;*

Continua



4) scindendo il reddito dell'impresa da quello dell'imprenditore diviene possibile sgravare in modo sostanziale e percepibile il reddito reinvestito nell'impresa e mantenere una tassazione analoga a quella degli altri redditi da lavoro (dipendente o da pensione) sulla parte di reddito che l'imprenditore ritrae dall'azienda per soddisfare i propri bisogni; in sostanza, mentre si mantiene un'equità orizzontale ai fini IRPEF sui redditi personali dei diversi tipi di lavoro (dipendente, autonomo, imprenditoriale), si riconosce, concedendo un carico fiscale ridotto, l'utilità sociale della patrimonializzazione e dell'investimento nell'azienda;

5) la tassazione del reddito d'impresa dei soggetti IRPEF, sia essa ad aliquota proporzionale IRI sia essa ad aliquota marginale IRPEF, resta idealmente riferibile in capo all'imprenditore ovvero ai soci in ragione della quota di partecipazione agli utili anche se versata dall'impresa o dalla società;

6) risultano deducibili dal reddito d'impresa le somme prelevate dall'imprenditore nei limiti dell'utile di esercizio e delle riserve di utili assoggettate a tassazione sostitutiva negli anni precedenti. In sostanza l'IRI è pagata sul reddito d'impresa che tiene conto delle variazioni fiscali, come pure le somme prelevabili e deducibili sono a carico dell'utile e delle riserve nei limiti del reddito dell'esercizio e dei redditi dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata....

7) la revisione agisce in continuità con l'ACE in quanto favorisce la patrimonializzazione delle imprese poiché scindendo il reddito dell'impresa da quello dell'imprenditore diviene, in sostanza, possibile ridurre il carico fiscale sul reddito non distribuito dall'impresa (che, quindi, resta all'interno della stessa) e mantenere una tassazione analoga a quella degli altri redditi da lavoro sulla parte di reddito che l'imprenditore, o il socio, riceve dall'azienda".

Le caratteristiche

Il comma 1 del nuovo articolo 55-bis del TUIR, introdotto dalla lettera b) del comma 1, dell'articolo 68, individua i soggetti beneficiari del regime IRI negli imprenditori individuali e nelle società di persone commerciali (s.n.c. e s.a.s.), in contabilità ordinaria che hanno optato per l'applicazione di tale regime⁽¹⁾.

Il reddito è determinato in base alle ordinarie regole di determinazione del reddito di impresa previste dal capo VI del TUIR ed è diminuito dei compensi prelevati a carico dell'utile dell'esercizio o dell'utile riportato a nuovo dall'imprenditore o dai collaboratori familiari (o dai soci) nei limiti del reddito dell'esercizio e dei redditi dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata e non ancora prelevati.

Il comma 2 dell'articolo 55-bis disciplina la possibilità di riportare in avanti le perdite, senza limiti temporali, al fine di utilizzarle in compensazione dei redditi dei periodi di imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in ciascuno di essi. Inoltre, è disciplinato il trattamento delle perdite maturate dalla società e non ancora utilizzate al momento di fuoriuscita dal regime dell'IRI (sono computabili in diminuzione dai redditi ai sensi dell'art. 8, c. 3, del T.U. n. 917/86, considerando l'ultimo anno di permanenza nel regime come anno di maturazione delle stesse. Nel caso di società in nome collettivo e in accomandita semplice tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili).

Il comma 3 dell'articolo 55-bis disciplina le modalità di imposizione dei compensi prelevati, a carico dell'utile dell'esercizio e delle riserve, dall'imprenditore o dai collaboratori familiari o dai soci, stabilendo che gli stessi concorrono a formare il reddito imponibile in capo al percettore come reddito di impresa.

I soggetti interessati e modalità di fruizione

Il regime è fruibile da tutti i soggetti IRPEF che svolgono attività di impresa a prescindere da qualsivoglia parametro dimensionale e, quindi, anche da soggetti che, per natura, sono ammessi al regime di contabilità semplificata. La disposizione (art. 55-bis c. 4) prevede che l'esercizio di opzione per il regime IRI è effettuata

Continua

dall'imprenditore e dalla società di persone nella dichiarazione dei redditi ed ha effetto dal periodo di imposta cui è riferita la dichiarazione. L'opzione ha durata pari a cinque periodi di imposta ed è rinnovabile.

IRI e Trasparenza

Il comma 5 dell'articolo 55-bis prevede che, nel regime IRI, non trova applicazione l'imputazione per trasparenza dei redditi in capo ai soci, prevista dall'articolo 5, in quanto l'imposta sui redditi d'impresa è a carico della società di persone. Di conseguenza, osserva la relazione illustrativa, *“non trova altresì applicazione l'art. 68, comma 6, quinto periodo, del Tuir essendo un criterio di determinazione del costo fiscale della partecipazione in società di persone connesso al regime di imputazione per trasparenza. Resta ferma l'applicazione della presunzione di proporzionalità ai conferimenti eseguiti previsto dall'articolo 5 del TUIR per la concorrenza del reddito d'impresa prodotto dalla società in capo ai soci”*.

Norme di coordinamento

Il comma 6 dell'articolo 55-bis regola la distribuzione delle riserve pregresse di utili successivamente all'ingresso nel regime IRI. All'uopo, si è garantita l'irrilevanza reddituale delle somme prelevate dall'imprenditore o socio a carico di riserve costituite da utili già tassati per trasparenza “fuori dal regime IRI”, stabilendo, contestualmente, di fatto, una presunzione, secondo cui si considerano distribuite prima le riserve formate antecedentemente l'ingresso nel regime.

Ai fini di coordinamento, il legislatore ha incluso tra le fattispecie reddituali imponibili per i soggetti non residenti i compensi erogati ai soci di società di persone commerciali ai sensi dell'art.55-bis, all'uopo integrando l'art.23 del T.U.n.917/86.

Viene, altresì, riscritto l'art. 116 del T.U.n.917/86 che consente l'opzione per la trasparenza fiscale per le società a ristretta base societaria, prevedendo la possibilità per le società a responsabilità limitata il cui volume di ricavi non supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore e con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperativa, di optare per il regime IRI. La scelta (si legge nella relazione illustrativa) *“è volta ad evitare la disparità di trattamento che si sarebbe verificata tra le società di persone commerciali in contabilità ordinaria e quelle società di capitali che proprio in virtù della composizione della base societaria – formata unicamente da un numero limitato di persone fisiche – e dei limiti dimensionali dell'attività esercitata, si trovano in una situazione fattuale analoga. In particolare, nel consentire l'opzione per il regime IRI alle società di capitali a ristretta base societaria, si prevede l'applicazione per queste ultime delle regole di determinazione del reddito ai fini IRPEF”*.

Viene, altresì, previsto che gli utili derivanti dalla partecipazioni in detti soggetti sono trattati alla stregua dei compensi previsti dal comma 2 dell'art.55- bis e, quindi, perdono la natura di redditi di capitali ma concorrono alla formazione del reddito del percettore quale reddito d'impresa. A ciò consegue la non applicazione delle ritenute d'acconto previste dagli artt.26 e ss. dal D.P.R. n.600/73.

IRI E ACE (Aiuto crescita economica)

I commi da 3 a 7, dell'articolo 68, del DDL di Stabilità 2017 apportano alcune modifiche alla disciplina agevolativa dell'ACE sia a fini di razionalizzazione del sistema sia per adeguarla ulteriormente al mutato assetto delle condizioni di mercato.

In particolare, come si legge nella relazione illustrativa, *“con le previsioni del comma 3 si estendono anche all'eccedenza ACE (e, in taluni casi, anche all'eccedenza di interessi passivi, laddove non già previsto) le medesime limitazioni vigenti nel sistema del reddito di impresa per il riporto delle perdite fiscali nei successivi periodi*

Continua

d'imposta in casi di presunto 'commercio di bare fiscali', realizzabile attraverso operazioni straordinarie. Con l'occasione viene anche modificata la previsione dell'articolo 181, comma 1, estendendo le consuete limitazioni al riporto delle perdite anche all'eccedenza di interessi passivi indeducibili oggetto di riporto in avanti, nonché all'eccedenza ACE nel caso di operazioni di fusioni o scissione transfrontaliere. In quanto sistematicamente desumibile già sulla base di considerazioni sistematiche, invece, non si è ritenuto necessario specificare espressamente nella norma che in tali ultime operazioni il criterio proporzionale di cui all'art. 181 TUIR vale anche per determinare la variazione del capitale proprio (cd. base ACE) che conserva una connotazione "territoriale" successivamente alla data di efficacia della operazione transfrontaliera rispetto alla componente che deve considerarsi 'extra-territoriale' a partire da tale data. Viene altresì introdotta una norma di coordinamento per innalzare il livello oltre il quale la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva nei casi di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione o piano attestato o di procedure estere equivalenti; al precedente limite costituito dalle perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84 del T.U.I.R. e dagli interessi passivi e oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96, vengono ora aggiunte anche le deduzioni della variazione ACE e le eccedenze ACE riportabili in avanti".

Tra le modifiche va evidenziato che le norme prevedono che il beneficio si applichi per i soggetti IRPEF con le modalità ordinarie previste per i soggetti IRES (lettera e del comma 4). Tale previsione è volta a calcolare il beneficio ACE per i soggetti IRPEF secondo il criterio "incrementale", che misura gli incrementi e decrementi di capitale proprio tipico dei soggetti IRES in luogo di quello finora adottato e riservato ai soggetti IRPEF per i quali rilevava l'intero patrimonio netto risultante al termine di ciascun esercizio.

Per le imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria che nel 2016 applicheranno il nuovo criterio è riconosciuta ai fini dell'ACE "di partenza" la differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010 – in luogo degli incrementi e decrementi di capitale proprio realizzati dall'esercizio 2011 da computarsi, in linea "teorica" nel nuovo assetto, analiticamente.

Se i soggetti interessati sono stati in regime di contabilità semplificata in anni successivi al 2010, la differenza andrà calcolata tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto dell'esercizio in cui è avvenuto il passaggio al regime di contabilità ordinaria. La norma si applica "a regime", anche per gli anni successivi al 2016 (in tal senso è il comma 6).

Inoltre, con la lettera b viene disposta la formale soppressione del c.d. regime di super-ACE rivolto alle società quotate, regime che non ha avuto concreta esecuzione.

Con le lettere a + c, del comma 4 al fine di tener conto del corrente andamento dei tassi di interesse, si prevede la modifica della misura dell'aliquota da applicare alla variazione in aumento del capitale netto per la valutazione del rendimento nozionale. Tale aliquota viene stabilita normativamente, a partire dal primo periodo d'imposta successivo al periodo transitorio (periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018), nella misura del 2,7 per cento mentre per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 la predetta misura è fissata al 2,3 per cento.

Inoltre, per stimolare la capitalizzazione finalizzata agli investimenti produttivi o alla riduzione del debito, si reintroduce il comma 6-bis dell'articolo 1 del D.L. 201/2011, attraverso la lettera d del comma 4, sterilizzando la variazione in aumento del capitale proprio fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010. Anche in questo caso, come, peraltro, già previsto in tema di DIT, tale disposizione limitativa non è applicabile alle banche e alle imprese di assicurazione.

Le disposizioni introdotte con il comma 4, lettere d – e, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Con il comma 7 si prevedono disposizioni specifiche per il calcolo dell'acconto relativo al periodo d'imposta

Continua

successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016.

Sintesi del provvedimento e parole chiave

In sintesi evidenziamo le parole chiave del provvedimento.

Ratio dell'intervento	Incentivare la capitalizzazione delle piccole imprese agevolando fiscalmente il mantenimento degli utili in azienda.
Art.68	Prelievo proporzionale applicabile fino a quando gli utili prodotti rimangono nell'azienda sotto forma di riserve. Gli eventuali prelievi degli utili e delle riserve effettuati dall'imprenditore individuale (o la distribuzione da parte della società di persone) fanno scattare la tassazione ordinaria con l'applicazione dell'IRPEF progressiva.
Art.68	L'IRI è applicabile a seguito dell'esercizio dell'opzione ed interessa una tipologia limitata di soggetti: imprenditori individuali, S.n.c., S.as., società di armamento e società di fatto. Sono esclusi, invece, gli esercenti arti e professioni in forma individuale e associata.
Imposta	Prelievo proporzionale, pari al 24%.
Imposta	Le somme prelevate dall'imprenditore o dai soci a carico dell'utile dell'esercizio, concorrono a formare il reddito complessivo imponibile del percettore e in questo caso scontano l'IRPEF in misura ordinaria.
IRI e Trasparenza	L'IRI è incompatibile con l'applicazione delle previsioni dell'art. 5 del TUIR. Nell'ambito delle società di persone, l'imposta separata sarà pagata dalla società e non dai soci. L'IRI è applicabile anche ai soggetti di cui all'art. 116 del TUIR.
IRI E ACE	I soggetti che applicheranno l'IRI determineranno la base ACE con il cd. meccanismo incrementale.

Note

(1) Evidenziamo, per completezza d'analisi, che l'art. 5, del Disegno di legge di bilancio 2017 introduce, dall'1 gennaio 2017, il principio di cassa per le imprese minori in contabilità semplificata, derogando così al classico principio di competenza che regola il reddito d'impresa, in modo tale da determinare i costi e i ricavi in base ai pagamenti effettuati ed agli incassi percepiti. La legge di bilancio 2017 prevede, infatti, che per le imprese individuali e per le società di persone in regime di contabilità semplificata il reddito d'impresa e il valore della produzione netta venga determinato secondo il criterio della cassa, in sostituzione dell'attuale criterio della competenza economica, che resterà in vigore soltanto per i soggetti che opereranno per la contabilità ordinaria (la cassa, per i semplificati, diventa il regime naturale). Tale passaggio ha comportato la necessità di rivedere gli obblighi di tenuta dei registri contabili, apportando le opportune modifiche all'art. 18 del D.P.R. n. 600/73. Le imprese minori in regime di cassa potranno pertanto limitarsi a tenere i registri Iva con l'aggiunta dei componenti non rilevanti a tali fini, comprensivi delle annotazioni relative agli incassi e ai pagamenti effettuati nell'esercizio. In alternativa alla tenuta dei registri Iva integrati, le imprese minori potranno istituire appositi registri nei quali annotare, cronologicamente, ciascun incasso e ciascun pagamento. In aggiunta a queste due distinte metodologie contabili, le imprese potranno anche optare per la tenuta dei soli registri Iva, con la presunzione che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento (tale opzione è vincolante per almeno un triennio). Le modalità di determinazione del reddito d'impresa minore con il regime di cassa sono descritte nel nuovo art. 66 del T.U. n. 917/86, che viene completamente riscritto dal DDL di Stabilità 2017, così come viene sostanzialmente rivisto l'art. 18 del D.P.R. n. 600/73, norma che prevede gli obblighi di tenuta delle scritture contabili per i soggetti in semplifica.



Rottamazione delle cartelle e processo tributario: cosa fare e come comportarsi



di Valeria Nicoletti

L'art. 6, D.L. 22 ottobre 2016 n. 193 ha introdotto la possibilità di definire in via agevolata i ruoli relativi a imposte e tributi affidati all'agente della riscossione dal 2000 al 2015.

Occorre precisare che il Decreto è, al momento, in fase di conversione e, stando a quanto trapela dai lavori parlamentari l'ambito, i modi ed i termini della c.d. rottamazione potrebbero subire delle modifiche significative.

Il Decreto, già così come emanato, tuttavia, impone delle riflessioni al difensore tributario, oltre che delle valutazioni da fare, alla luce del caso concreto di concerto con il cliente.

In primo luogo, correttezza e diligenza professionale impongono al professionista di rendere edotto il contribuente della possibilità offerta dal Decreto Legge.

Ovviamente la scelta di aderire o meno spetta sempre al cliente, ma è al momento "complicata" anche dalle modifiche in divenire del Decreto che non rendono semplice al professionista spiegare il funzionamento della rottamazione.

Ad oggi, per aderire alla procedura occorre presentare una dichiarazione, già resa disponibile e scaricabile dal sito di Equitalia, entro e non oltre il 23 gennaio 2017.

Vi è la possibilità di indicare le posizioni da definire e procedere con un pagamento anche in via rateale.

Nella dichiarazione il contribuente deve indicare la pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione e si assume l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi.

Al momento è prevista la possibilità di pagare in quattro rate: le prime due rate di importo pari ad un terzo, mentre la terza e la quarta ciascuna pari ad un sesto delle somme dovute.

Entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto (entro il 24 aprile), l'agente della riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la dichiarazione l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate, nonché il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse.

In ogni caso, la scadenza della terza rata non può superare il 15 dicembre 2017 e la scadenza della quarta rata non può superare il 15 marzo 2018.

In questo quadro normativo, destinato probabilmente a mutare, si deve tener conto delle tematiche e problematiche legate al processo tributario.

I Giudizi innanzi alle Commissioni tributarie non sono affatto sospesi in quanto la rottamazione è una facoltà concessa al contribuente la quale, però, implica l'impegno alla rinuncia al giudizio già nell'istanza di ammissione alla procedura.

D'altro canto, quella della rottamazione è un'opzione in cui Equitalia o anche gli enti impositori, anche intesi come controparte processuale, non hanno alcuna voce in capitolo.

Ed allora che cosa fare se viene comunicata l'udienza ed il contribuente è, giustamente, in difficoltà sull'adesione

Continua



o meno alla definizione viste anche le incertezze normative?

Il numero delle rate e le scadenze ancora incerte non giovano alla situazione.

Se il contribuente manifesta la ferma volontà di proseguire nel giudizio il problema non si pone, ma in caso contrario, poiché il difensore non può, e non dovrebbe, in alcun modo fare dichiarazioni che vincolino l'assistito, l'unica soluzione in questi casi è la richiesta di un rinvio, facendo presente in primis l'incertezza sull'ambito della definizione agevolata dei ruoli.

Il rinvio è possibile chiederlo con memoria ex art. 32, D.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, qualora si disponga di detto termine, altrimenti direttamente in pubblica udienza, sempre che quest'ultima sia stata chiesta, nei modi e termini previsti dal D.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546.

Nel caso di trattazione della controversia in camera di consiglio, in via residuale, il rinvio potrebbe essere richiesto con le brevi repliche scritte fino a cinque giorni liberi prima della data della camera di consiglio, ricordando sempre che è nella discrezionalità del giudice concederlo.

Non vi è alcun automatismo legislativamente previsto.

Si deve ricordare che, per coloro che già adesso ritengono conveniente la rottamazione, con l'istanza di adesione alla definizione agevolata ex art. 6 del D.L. 22 ottobre 2016 n. 193 si assume l'impegno alla rinuncia dei giudizi pendenti: la dichiarazione fatta al concessionario non ha valore di rinuncia al contenzioso.

La rinuncia, infatti, va fatta innanzi al Giudice nei modi e nei termini previsti dall'art. 44, DLgs. 31 dicembre 1992 n. 546.

Anno 2016 ▼

Numero 9 ▼

Novembre ▼

Fiscus - periodico di approfondimento del Commercialista Telematico Srl

Anno VII

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

