

STUDIO MORINA

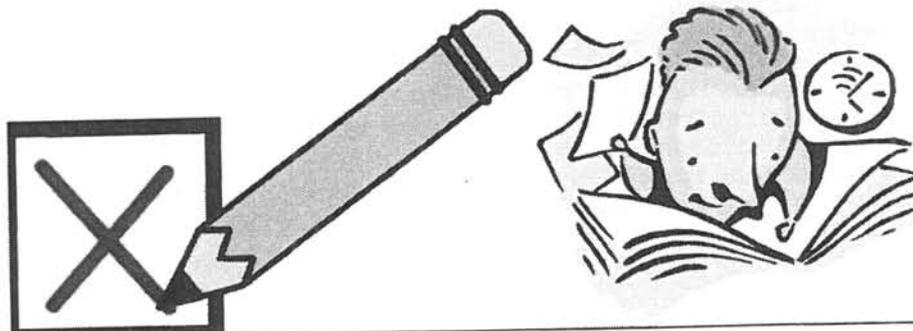
del Prof. Tonino Morina

"Esperto Fiscale del Sole 24 Ore"

Professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

Via Vittorio Emanuele, 32 - 96015 - Francofonte (SR)

Tel. 095/948840 Fax 095/940659 telefonino 393 8285211 - 366 5475433



Convegno Istituto Nazionale Tributaristi

AGENDA DI UNICO 2013
IL NUOVO REDDITOMETRO
I REGIMI CONTABILI
AUTOTUTELA
RAVVEDIMENTO
RECLAMO MEDIAZIONE

CATANIA, 10 APRILE 2013

Prof. Tonino Morina

Dichiarazioni
**UNICO 2013, IVA e IRAP
chiudono al 30 settembre,
primi pagamenti al 17 giugno**

di **Salvina Morina (*)** e **Tonino Morina (**)**

(*) Esperto fiscale

(**) Esperto fiscale - Professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

L'ADEMPIMENTO

La lunga stagione delle dichiarazioni annuali è iniziata. E' già tutto pronto per le dichiarazioni del 2012 da presentare nel 2013. E' infatti completa la modulistica relativa all'anno 2012, dal modello IVA 2013, al 730/2013, ai modelli 770/2013 semplificati e ordinari, fino ai modelli UNICO 2013 per tutti i contribuenti, persone fisiche e soggetti collettivi. Si "parte" con il 730, si "chiude" il 30 settembre 2013, con la presentazione on line dei modelli UNICO 2013. Di norma, prima si paga, poi si presentano le dichiarazioni annuali dei redditi, dell'IVA e dell'IRAP, relative al 2012.

► Riferimenti

-D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322

-D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, art. 27

seguire i versamenti entro le scadenze del modello UNICO 2013. Si ricorda che la possibilità di escludere la dichiarazione IVA da quella unificata, modello UNICO, è riconosciuta a tutti i contribuenti. A prescindere dalla presenza di un credito o di un debito annuale, si può presentare la dichiarazione IVA entro il mese di febbraio di ciascun anno e, di conseguenza, essere esonerati dall'obbligo di presentazione della comunicazione annuale dati IVA. I **contribuenti che presentano il modello IVA con l'UNICO 2013** possono invece "spostare" il versamento del saldo IVA 2012 entro i termini previsti per il saldo delle imposte sui redditi, cioè **entro il 17 giugno o dal 18 giugno al 17 luglio 2013**. In questo caso, devono applicare la **maggiorazione** dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al 18 marzo 2013. Il contribuente che chiude la dichiarazione annuale IVA per il 2012 a debito può:

- versare il saldo IVA entro il 18 marzo 2013 senza maggiorazione;
- rateare l'intero debito; questa facoltà è consentita sia ai contribuenti che presentano la dichiarazione IVA in via autonoma, sia ai contribuenti che presentano i conti IVA con l'UNICO 2013;
- versare il saldo IVA insieme ai pagamenti che scaturiscono dall'UNICO.

Saldo IVA 2012 già scaduto

Il primo appuntamento con i pagamenti, che riguarda il saldo annuale IVA per il 2012, è scaduto **lunedì 18 marzo 2013**, in quanto il 16, di scadenza, era sabato e il 17 domenica. Per i contribuenti che hanno presentato la dichiarazione annuale IVA 2013, per l'anno 2012, in via autonoma entro il **28 febbraio 2013**, il versamento del saldo annuale doveva infatti essere effettuato entro lunedì 18 marzo, in un'unica soluzione, ovvero rateando da tale data le somme dovute, maggiorando dello 0,33% mensile l'importo di ciascuna rata successiva alla prima. Per questi contribuenti, è pertanto preclusa la possibilità di e-

ESEMPIO

Un contribuente chiude la dichiarazione annuale IVA per il 2012 (che va nell'UNICO 2013) con un debito di 40mila euro e non ha effettuato il versamento entro il 18 marzo 2013. In questo caso, il versamento dell'IVA, maggiorato dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successiva al 18 marzo 2013, si può fare insieme ai versamenti che scaturiscono dall'UNICO 2013. Se il contribuente esegue il pagamento il 16 giugno 2013, che slitta a lunedì 17 giugno, il versamento dell'IVA relativa al conguaglio annuale 2012 è pari a:

- debito IVA, 40.000 euro;
- maggiorazione totale 1,20%, 40mila euro per 1,20% = 480 euro;
- importo dovuto, 40.480 euro.

Il debito di 40.480 euro può essere:

- pagato a rate unitamente ai versamenti dell'UNICO 2013;
- versato in unica soluzione insieme agli altri versamenti dell'UNICO.

Se il saldo IVA si effettua nel periodo dal 18 giugno al 17 luglio 2013, è dovuta una ulteriore maggiorazione dello 0,40% che si calcola sull'importo determinato al 17 giugno 2013. Nel caso sopra esemplificato, 40.480 euro, più

0,40% pari a 161,92 euro, in totale 40.641,92 euro. Per la compensazione di debiti con crediti dell'UNICO 2013, se i crediti superano i debiti, la maggiorazione dello 0,40% non è dovuta. Può essere il caso del contribuente che ha un saldo IVA 2012 a debito di 35 mila euro e un credito IRPEF da UNICO 2013 di 50 mila euro: egli non deve alcuna maggiorazione sul debito IVA di 35 mila euro. Presenta il modello F24 a saldo zero, indicando lo stesso importo di 35 mila euro nella sezione erario, sia nella colonna "importi a debito versati", codice 6099 IVA, anno 2012, sia nella colonna "importi a credito compensati", codice 4001 IRPEF, anno 2012. Nell'ipotesi in cui i debiti dell'UNICO 2013 sono superiori ai crediti, lo 0,40% si applica sulla differenza.

dacqua a pompa di calore.

Novità di UNICO 2013 e "scomparsa" dei redditi soggetti a IMU

Una delle novità più importanti del modello 730/2013 o UNICO 2013 persone fisiche riguarda l'assenza dei redditi da fabbricati e terreni se assoggettati all'IMU. Questo per la ragione che l'IMU, l'imposta municipale sugli immobili, che dal 2012 ha sostituito la vecchia ICI, ha anche sostituito l'IRPEF e le relative addizionali. Gli immobili non locati, compresi quelli in comodato gratuito e il reddito dominicale dei terreni sono "fuori" dalla dichiarazione, non rientrano cioè tra i redditi da dichiarare dal 2012. Ne consegue che, per gli immobili non locati, **non sono dovute l'IRPEF e le addizionali**, perché sostituite dall'IMU:

- **sul reddito dominicale dei terreni**, mentre il reddito agrario continua ad essere assoggettato alle imposte sui redditi;
- **sul reddito dei fabbricati non locati**.

Tra i fabbricati non locati esclusi dall'IRPEF e dalle addizionali, perché sostituite dall'IMU, sono anche compresi quelli **tenuti a disposizione**, dati in **comodato gratuito a familiari**, destinati **ad uso promiscuo del professionista**, nonché i fabbricati **inagibili o inabitabili** per i quali è dovuta l'IMU su un imponibile dimezzato.

Al contrario, per gli immobili esenti dall'IMU, anche se non locati, continuano ad applicarsi l'IRPEF e le addizionali. Un'altra positiva novità per i contribuenti riguarda il maggiore **sconto fiscale per le spese di ristrutturazione e di recupero del patrimonio edilizio**. La detrazione d'imposta è infatti passata dal 36 al 50 per cento per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013 ed il limite di spesa è passato da 48mila euro a 96mila euro. Da quest'anno, però, per i contribuenti di **età non inferiore a 75 e 80 anni**, non è più prevista la possibilità di ripartire la detrazione, rispettivamente in 5 o 3 quote annuali, ma solo in 10 quote annuali. Un'altra novità riguarda la detrazione del 55 per cento finalizzata al **risparmio energetico degli edifici**, che dal 2012 è stata estesa alle spese per interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scal-

Il nuovo quadro LM per i super minimi con il forfait del 5%

Fa il suo debutto nel modello UNICO 2013 persone fisiche il **nuovo quadro LM** denominato **"reddito dei soggetti con regime dell'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità"**. Il nuovo quadro riguarda i contribuenti in regime dei super minimi soggetti all'imposta forfetaria del 5% sui redditi dichiarati per l'anno 2012. Il nuovo regime dei superminimi è in vigore dal 1° gennaio 2012 ed è stato istituito dalla Manovra 2011 (articolo 27 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111). Nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2011, che detta le modalità di applicazione del nuovo regime (protocollo 185820/2011), al punto 5.2, si legge che <<I ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime, non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta. A tal fine i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione, dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva>>. La dichiarazione che le **fatture**, emesse dai contribuenti in regime dei superminimi, sono escluse dall'obbligo delle ritenute d'acconto, può essere fatta nel corpo delle stesse fatture. La dichiarazione può essere del seguente tenore: <<Operazione effettuata a norma dell'articolo 27, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, da contribuente soggetto ad imposta sostitutiva del 5 per cento. Punto 5.2, provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, del 22 dicembre 2011 (protocollo 185820/2011)>>. Il **nuovo regime dei superminimi è applicabile anche oltre il quarto periodo di imposta successivo** a quello di inizio dell'attività, **ma non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età** (articolo 27, comma 1, ultimo periodo, D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111). Con questa specificazione, si intende che si potrà rimanere nel regime dei minimi oltre il quarto periodo di im-

sta successivo a quello di inizio dell'attività, fino al periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

Nessuna ritenuta IRPEF per i superminimi

Nel **quadro LM non è prevista l'indicazione delle ritenute**. Resta fermo che le eventuali ritenute IRPEF sono **recuperabili**, anche se effettuate per errore dal sostituto d'imposta. Per i contribuenti in regime dei superminimi, l'esclusione dalla ritenuta d'acconto del 20% è dettata dalla legge e non può essere considerata una facoltà. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nella circolare 17/E del 30 maggio 2012, avverte che <<considerato che per chi applicava l'ex regime dei minimi non esisteva l'esonero dalla ritenuta d'acconto, potrebbe verificarsi, nel periodo transitorio, che un soggetto, che intenda continuare ad avvalersi del nuovo regime fiscale di vantaggio, abbia già emesso nel 2011 una fattura con indicazione della ritenuta d'acconto, ma il corrispettivo sia percepito nel corso del 2012. In tale evenienza, se il corrispettivo non è stato ancora riscosso, il contribuente può rettificare la fattura emessa, nella quale ha indicato la ritenuta d'acconto non più dovuta>>.

Ad esempio...

Nel caso in cui le fatture sono state **emesse regolarmente**, con la specificazione che si tratta di contribuente soggetto ad imposta sostitutiva del 5 per cento, e le **ritenute sono state comunque operate**, gli importi erroneamente trattenuti potranno essere recuperati solo chiedendo il rimborso. Ciò per la ragione che l'indicazione delle ritenute subite non può essere fatta nemmeno riportando il relativo importo nel **rigo RN32 "ritenute totali"**, del quadro RN del modello UNICO 2013. In questo rigo, infatti, si indicano le <<ritenute subite e già indicate nei diversi quadri>>, ma è di tutta evidenza che non si può perdere l'eventuale ritenuta subita per un errore del sostituto d'imposta. In questi casi, si tratta di un errore formale che non pregiudica la validità del regime sostitutivo e non pregiudica nemmeno il diritto a recuperare le ritenute subite che però possono essere chieste solo a rimborso.

Il quadro giusto per gli ex minimi in regime super semplificato

Si noti che nella modulistica di UNICO persone fisiche 2013 **non è previsto alcun quadro specifico** per gli ex minimi che applicano il regime contabile super semplificato. Per "ex minimi" si

intendono, in particolare, le persone fisiche che, a partire dal 2008 o in anni successivi, erano passate al regime dei minimi, in quanto già in attività nel 2007 o in anni precedenti. Per questi contribuenti, è escluso che dal 2012 potessero applicare il regime dei superminimi con il forfait del 5%. Dal 2012, gli ex minimi possono però applicare il regime contabile agevolato di cui alla Manovra 2011 (articolo 27, comma 3, del D.L. n. 98/2011), che prevede semplificazioni contabili. Considerato che per gli ex minimi non è stato previsto alcun quadro specifico nella modulistica di UNICO 2013, questi contribuenti, per dichiarare gli incassi e le spese del 2012, dovranno **compilare il quadro RE**, se professionisti, o **il quadro RG**, previsto per le imprese in regime di contabilità semplificata. Le persone fisiche che, uscite dal regime dei minimi di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117, legge 244/2007, applicano il regime contabile di cui alla Manovra 2011, beneficiano di un **regime contabile super semplificato**, che esonera dagli obblighi di registrazione, di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, IRAP e IVA e dalle liquidazioni, dai versamenti periodici, nonché dal versamento dell'acconto IVA e dalla presentazione della dichiarazione e dal versamento dell'IRAP. La **determinazione del reddito avviene in modo analitico**, ricavi meno costi per le imprese, compensi meno spese per i professionisti, e il reddito è soggetto alle normali aliquote IRPEF e alle eventuali addizionali regionali e comunali all'IRPEF. I vecchi minimi sono anche soggetti al controllo induttivo mediante gli studi di settore o i parametri. Al regime super semplificato possono anche accedere i contribuenti che, pur avendo i requisiti per essere "minimi", in anni precedenti, hanno optato per il regime di contabilità semplificata o di contabilità ordinaria, o per il regime delle nuove iniziative produttive, con il forfait del 10%, di cui all'articolo 13 della legge 388/2000, in vigore dal 2001. E' anche prevista la **cessazione del regime super semplificato per i vecchi "minimi"** a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di legge.

Ad esempio...

Può essere il caso della persona fisica che supererà il limite di 30mila euro nel 2012 che, di conseguenza, farà cessare le semplificazioni previste per i "vecchi minimi".

I vecchi minimi possono anche optare per il re-

gime contabile ordinario, di cui agli articoli 14, 18 e 19 del D.P.R. 600/1973. Questo significa che i vecchi minimi, che non intendono fruire del regime contabile agevolato, possono optare per il regime di contabilità semplificata o per il regime superiore di contabilità ordinaria (articolo 14, D.P.R. 600/1973). L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il triennio, l'opzione rimane valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata, mediante il cosiddetto comportamento concludente.

Presentazione on line entro il 30 settembre

Per la presentazione dei modelli annuali, IVA, IRAP e UNICO 2013 compreso, la scadenza ordinaria è fissata per il **30 settembre 2013**. Le persone fisiche, nonché le società di persone o le associazioni tra professionisti, presentano all'Agenzia delle Entrate le dichiarazioni in materia di imposta sui redditi e di imposta regionale sulle attività produttive esclusivamente in via telematica entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). Le società di capitali e gli altri soggetti IRES presentano le dichiarazioni entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Per i soggetti IRES con esercizio che coincide con l'anno solare, la scadenza è perciò sempre quella del 30 settembre.

UNICO non è una dichiarazione unificata

La denominazione di UNICO è superata in quanto, mentre fino a qualche anno fa era possibile comprendere nell'UNICO, i redditi, l'IVA, l'IRAP e il modello 770, già dal 2009 l'UNICO ha compreso solo l'IVA e i redditi, anche perché, dalla modulistica 2009, si è "separata" la dichiarazione IRAP. Peraltro, a seguito delle novità sulla stretta dei crediti IVA a partire dal 2010, per la dichiarazione annuale IVA relativa al 2009, i contribuenti possono non comprendere tale dichiarazione nel modello UNICO, presentando la dichiarazione annuale IVA a partire dal mese di febbraio. In pratica, l'UNICO non è più una dichiarazione unificata, perché, a questo punto, contiene solo i redditi. Perciò, a parere di chi scrive, non sarebbe male se, per i redditi, si

tornasse alle vecchie denominazioni, ancora attuali, dei modelli 740 per le persone fisiche, 750 per le società di persone e soggetti assimilati, 760 per i soggetti IRES e assimilati, e 760-bis per gli enti non commerciali e assimilati.

Contribuenti ammessi all'UNICO

Di norma, **tutti i contribuenti** sono obbligati alla presentazione della dichiarazione unificata, modello UNICO. Non vi sono infatti preclusioni rispetto alla forma giuridica, in quanto le modifiche normative apportate al D.P.R. 600/1973 prevedono la dichiarazione unificata sia per le persone fisiche sia per le società di persone e di capitale. Possono dunque presentare la dichiarazione:

- le **persone fisiche** (lavoratori autonomi e imprenditori);
- le **società di persone**;
- le **associazioni professionali**;
- le **società ed Enti soggetti all'IRES**, cioè all'imposta sul reddito delle società, che, dal 2004, ha sostituito l'IRPEG, cioè la vecchia imposta sul reddito delle persone giuridiche.

UNICO e IVA

I contribuenti sono obbligati al modello UNICO se tenuti a presentare sia la dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, sia la dichiarazione annuale IVA. I contribuenti con periodo d'imposta che non coincide con l'anno solare, quali, ad esempio, i soggetti IRES con esercizio a cavallo o le società che hanno cessato l'attività nel corso del **2012**, non possono presentare la dichiarazione unificata, **UNICO 2013**.

I soggetti esclusi dall'UNICO

Non tutti i contribuenti sono obbligati alla dichiarazione unificata, modello UNICO.

Ad esempio...

Un contribuente, che come sostituto d'imposta deve presentare il modello 770 semplificato, è obbligato a presentare in via telematica tre distinte dichiarazioni: il modello UNICO, che comprende le imposte sui redditi e l'IVA; il modello IRAP; il modello 770 semplificato. Diverso è invece il discorso relativo a quei soggetti, principalmente le società di capitali che hanno un periodo d'imposta che non coincide con l'anno solare, che devono presentare quattro distinte dichiarazioni: IVA; imposte sui redditi; IRAP; modello 770, per le somme assoggettate a ritenuta e contributi previdenziali. Le dichiarazioni possono essere anche cinque nel caso in cui

le società di capitali devono presentare sia il 770 semplificato, sia il 770 ordinario.

modo è possibile esporre redditi non dichiarati in tutto o in parte ovvero evidenziare oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione, non indicati in tutto o in parte in quella precedente.

I controlli prima della presentazione

Prima di presentare le dichiarazioni annuali dei redditi, dell'IVA e dell'IRAP, è sempre bene fare una verifica dei dati indicati, anche perché i dubbi rimangono fino al momento in cui si deve presentare il modello e, purtroppo, anche dopo. Per fortuna, da qualche anno, a partire dalla riforma delle sanzioni, in vigore dal 1° aprile 1998, le dichiarazioni annuali possono essere oggetto di **correzioni o integrazioni**. Le dichiarazioni annuali dei redditi, dell'IVA e dell'IRAP possono essere oggetto di correzioni, integrazioni e ravvedimenti. La correzione si distingue dalle integrazioni, per la ragione che la dichiarazione correttiva è quella che può essere presentata entro i termini ordinari di scadenza, mentre le dichiarazioni integrative, sia se a favore del contribuente, sia se a sfavore, si presentano dopo la scadenza del termine. Nella seconda facciata del modello **UNICO 2013 persone fisiche, per i redditi del 2012**, subito dopo l'indicazione del codice fiscale, si deve **specificare il tipo di dichiarazione** che si presenta, barrando la relativa casella.

La correttiva nei termini

Il contribuente che, dopo avere presentato la dichiarazione, si accorge di avere **commesso errori o dimenticanze** può presentare una dichiarazione "correttiva nei termini", barrando sul frontespizio l'apposita casella.

Ad esempio...

Può essere il caso di un contribuente che, nel mese di agosto 2013, presenta il modello UNICO 2013 persone fisiche e che, prima della scadenza del termine, fissata per il 30 settembre 2013, si accorge di avere dimenticato di indicare alcuni oneri sostenuti nell'anno 2012. Egli può presentare, entro il 30 settembre 2013, in via telematica un nuovo modello UNICO, completo in tutte le sue parti, che sostituisce integralmente il primo modello UNICO 2013 già presentato. Nelle istruzioni per la compilazione di UNICO 2013 persone fisiche, parte seconda "guida alla compilazione della dichiarazione", al paragrafo 3 "compilazione del frontespizio", alla voce "dichiarazione correttiva nei termini", si legge che nell'ipotesi in cui il contribuente intenda, prima della scadenza del termine di presentazione, rettificare o integrare una dichiarazione già presentata, deve compilare una nuova dichiarazione, completa di tutte le sue parti, barrando la casella "Correttiva nei termini". In questo

I contribuenti che **presentano la dichiarazione per integrare la precedente**, devono effettuare il versamento della maggiore imposta, delle addizionali regionale e comunale eventualmente dovute. Se dal nuovo modello UNICO risulta un **minor credito** dovrà essere versata la differenza rispetto all'importo del credito utilizzato a compensazione degli importi a debito risultanti dalla precedente dichiarazione. Se dal nuovo modello UNICO risulta, invece, un **maggior credito o un minor debito** la differenza rispetto all'importo del credito o del debito risultante dalla dichiarazione precedente potrà essere indicata a rimborso, o come credito da portare in diminuzione di ulteriori importi a debito.

L'integrazione di UNICO

Nel caso in cui il contribuente intende invece presentare una **dichiarazione integrativa**, sono previste tre caselle, la prima riguarda la "dichiarazione integrativa a favore", la seconda riguarda "la dichiarazione integrativa", cioè quella a sfavore del contribuente, e la terza serve solo per modificare l'originaria richiesta di rimborso (entro 120 giorni). Al riguardo, nelle istruzioni per la compilazione del modello **UNICO 2013 persone fisiche**, parte seconda "guida alla compilazione della dichiarazione", al paragrafo 3 "compilazione del frontespizio", alla voce "integrazione della dichiarazione", si legge che, scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione, il contribuente può rettificare o integrare la stessa presentando, secondo le stesse modalità previste per la dichiarazione originaria, una nuova dichiarazione completa di tutte le sue parti, su modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione. **Pre-supposto** per presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata **validamente presentata la dichiarazione originaria**. Per quanto riguarda quest'ultima, si ricorda che sono considerate valide anche le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dal termine di scadenza, fatta salva l'applicazione delle sanzioni. Il contribuente che segnala nel frontespizio di presentare una "dichiarazione integrativa a favore", barrando la relativa casella, specifica infatti che sta presentando una dichiarazione a favore dopo la scadenza

del termine. La dichiarazione a favore del contribuente può riguardare errori od omissioni contenuti nel modello **UNICO 2012 presentato entro il 1° ottobre 2012** in via telematica.

Ad esempio...

Il contribuente che si è dimenticato di indicare oneri sostenuti o versamenti effettuati nel modello **UNICO 2012 presentato lo scorso anno nei termini**, non è soggetto a sanzioni perché presenta una dichiarazione "bonaria": il contribuente, cioè, corregge una dichiarazione nella quale ha pagato più di quanto doveva. La correzione si esegue, presentando l'**UNICO 2012, entro il 30 settembre 2013**, barrando la casella "dichiarazione integrativa a favore" e senza pagare alcuna sanzione.

L'integrazione di UNICO a sfavore con sanzioni e interessi

Il contribuente si può "ravvedere" per integrare a favore del Fisco una dichiarazione annuale IVA, redditi o IRAP già presentata precedentemente. Il contribuente che segnala nel frontespizio di presentare una "dichiarazione integrativa", specifica infine che sta presentando una dichiarazione a suo sfavore, cioè con l'indicazione di maggiori somme dovute. In proposito, nelle istruzioni per la compilazione del modello **UNICO 2013 persone fisiche**, parte seconda "guida alla compilazione della dichiarazione", al paragrafo 3 "compilazione del frontespizio", alla voce "**dichiarazione integrativa**", sono previste **due caselle**. La prima casella deve essere barrata:

- nelle ipotesi di **ravvedimento** previste all'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo; può essere il caso, ad esempio, di un contribuente che ha presentato **nei termini l'UNICO 2012** e intende **integrarlo** per indicare alcuni redditi che aveva ommesso in sede di presentazione di UNICO 2012; questa dichiarazione può essere presentata entro il **30 settembre 2013**, sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche; sono dovuti i maggiori tributi, le sanzioni in misura ridotta e gli interessi;
- nell'ipotesi prevista dall'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 322 del 1998, entro il **31 dicembre del quarto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un minore reddito o, comunque, da cui consegua un minore debito d'imposta o un maggiore credito e fatta salva

l'applicazione delle sanzioni; per le maggiori somme dovute, scaduti i termini per fruire della riduzione delle sanzioni in caso di ravvedimento entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, le somme dovute, se non versate, le sanzioni e gli interessi saranno chiesti dall'Agenzia delle Entrate e dagli istituti previdenziali per gli eventuali contributi dovuti.

Nel caso di presentazione della "**dichiarazione integrativa**", è necessario **evidenziare** nella stessa **quali quadri o allegati della dichiarazione originaria sono oggetto di aggiornamento** e quali non sono stati invece modificati.

Entro 120 giorni il rimborso si può modificare in compensazione

E' anche prevista la casella <<**dichiarazione integrativa** (articolo 2, comma 8-ter, D.P.R. 322/98)>>, che deve essere **barrata** solo in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa, che **modifica l'originaria scelta di richiesta del rimborso del credito**, da usare in compensazione, a condizione che il rimborso non sia stato erogato anche in parte.

In pratica, viene concessa una nuova chance ai contribuenti che, dopo avere presentato la dichiarazione annuale dei redditi e dell'IRAP, si "pentono" di avere chiesto l'eccedenza a rimborso e vogliono modificarla in credito da usare in compensazione. Per **modificare la scelta** espressa in dichiarazione hanno **120 giorni di tempo**.

Condizione per presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata **validamente presentata la dichiarazione originaria**. Per quanto riguarda quest'ultima, si ricorda che sono considerate **valida anche le dichiarazioni presentate entro novanta giorni** dal termine di scadenza, fatta salva l'applicazione delle sanzioni. La modifica da rimborso in compensazione, da fare entro 120 giorni, è prevista dal nuovo comma 8-ter, inserito nell'articolo 2, del D.P.R. 322/1998, dall'articolo 7, comma 2, lettera i), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, cosiddetto "decreto sviluppo". Esso stabilisce che all'articolo 2, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, dopo il comma 8-bis è aggiunto il seguente: "8-ter. Le dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive possono essere integrate dai contribuenti per modificare la originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte,

mediante dichiarazione da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione”.

Ad esempio...

Può essere il caso del contribuente che, dopo avere presentato entro il **30 settembre 2013**, il modello UNICO 2013, per i redditi del 2012, con la richiesta a rimborso del credito IRPEF di **50mila euro**, indicato al rigo **RX1, colonna 3**, ritiene di volere modificare la scelta per usare l'importo in compensazione. Per modificare la scelta ha 120 giorni di tempo a partire dal **30 settembre 2013, ha tempo cioè fino al 28 gennaio 2014**. Per modificare la scelta da rimborso in compensazione, egli dovrà presentare un nuovo modello UNICO 2013 completo di tutte le sue parti, indicando quindi l'importo di **50mila euro al rigo RX1, colonna 4**, come "credito da utilizzare in compensazione o in detrazione". La norma prevede che si può modificare l'originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, a condizione che il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte. E' una specificazione necessaria, ma pleonastica in quanto per i rimborsi risultanti dalle dichiarazioni UNICO, IVA e IRAP, passano almeno tre o più anni.

Il Fisco indica la via di fuga dall'IRAP

In materia di IRAP, si ricorda che, con la risoluzione n. 79/E del 29 luglio 2011, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti indicazioni sulle modalità di recupero dell'IRAP da parte dei professionisti e imprenditori privi di autonoma organizzazione. Per l'Agenzia delle Entrate, il credito dell'imposta regionale sulle attività produttive dell'anno precedente si può recuperare subito, senza presentare il relativo modello **IRAP 2013**. I contribuenti estranei a questa imposta per l'anno **2012**, se hanno crediti IRAP, possono indicare le eccedenze del tributo regionale, se non chieste a rimborso, nel modello **UNICO 2013**, da presentare, di norma, entro il **30 settembre 2013**. Per l'Agenzia delle Entrate, anche se la dichiarazione IRAP "va da sé", non confluendo in UNICO, il credito IRAP chiesto in compensazione può essere indicato nel quadro RX, sezione II, del modello unificato.

Senza IRAP imprese e professionisti privi di autonoma organizzazione

La modalità illustrata dall'Agenzia delle Entrate può essere usata dai professionisti o imprenditori che, essendo senza autonoma organizzazione, sono estranei all'IRAP, ma hanno crediti

IRAP indicati nel modello presentato lo scorso anno. Infatti, a seguito delle diverse sentenze della Corte di Cassazione, che ha escluso dal tributo i singoli professionisti o gli esercenti impresa, perché considerati senza autonoma organizzazione, sono in continuo aumento i contribuenti che si ritengono esclusi dal tributo regionale. Di norma, il requisito della «autonoma organizzazione» ricorre quando il contribuente:

- è, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione;
- utilizza beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvale in modo non occasionale di lavoro altrui; in questo caso si ha un'attività soggetta a IRAP, con capacità contributiva ed entità produttiva di ricchezza autonomamente funzionante fino a quasi prescindere dall'opera del professionista o dell'imprenditore.

Al contrario, l'IRAP non è dovuta quando l'apporto del professionista o dell'imprenditore, con l'impiego di pochi beni strumentali, costituiscono l'esclusiva attività produttiva, fermo restando che l'attività esercitata non può in alcun modo prescindere dall'opera del professionista o dell'imprenditore.

Rischi di chi paga senza contestare

Nella richiamata risoluzione 79/E, l'Agenzia delle Entrate precisa inoltre che la circostanza che la dichiarazione IRAP non possa essere presentata in forma unificata non rileva, infatti, ai fini dell'esposizione nel modello UNICO dell'eccedenza spettante a un contribuente non più obbligato alla presentazione della dichiarazione IRAP. Conseguentemente, l'eccedenza dell'IRAP chiesta in compensazione nel periodo d'imposta precedente da parte di un contribuente non più obbligato alla presentazione della relativa dichiarazione può essere esposta nella **sezione II del quadro RX del modello UNICO, con l'indicazione del codice tributo 3800**. Si deve infine osservare che il contenzioso in materia IRAP è sempre in aumento. Il rischio, per chi può essere escluso dall'IRAP, è di ripetere la triste vicenda dell'ILOR di cui alla sentenza n. 42 del 25 marzo 1980 della Corte costituzionale che confermò un "principio-beffa" per i contribuenti diligenti che avevano pagato l'ILOR senza contestare: "chi ha avuto, ha avuto, chi ha dato, ha dato, scordiamoci il passato".

Le 10 regole dei ravvedimenti spontanei

1. Chi può chiedere il perdono

I contribuenti, che omettono o eseguono tardivamente adempimenti o versamenti o commettono irregolarità nelle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'IRAP, dell'IVA, dei sostituti d'imposta (modello 770), possono valersi del ravvedimento.

2. Sanzioni ridotte per chi si pente spontaneamente

I contribuenti che si "pentono" fruiscono delle riduzioni automatiche delle sanzioni applicabili, a condizione che le violazioni oggetto di regolarizzazione non siano state già constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento - inviti di comparizione, questionari, richiesta di documenti, eccetera - delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Insomma, il perdono deve essere spontaneo.

3. Il perdono per chi omette l'UNICO 2013 "on line"

Le dichiarazioni sono considerate valide se presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, ferma restando l'applicazione delle sanzioni per il relativo ritardo. Le dichiarazioni presentate dopo 90 giorni si considerano omesse ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle somme dovute in base agli imponibili indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta.

Ad esempio...

Chi non presenta in via telematica entro il 30 settembre 2013, l'UNICO 2013, può valersi del ravvedimento, in scadenza il 29 dicembre 2013, che slitta a lunedì 30 dicembre.

4. Sanzioni per l'UNICO 2013 presentato entro 90 giorni

I contribuenti che presentano UNICO 2013 entro novanta giorni dalla scadenza del termine, per pagare le sanzioni relative alla tardiva presentazione, devono verificare quante sono le dichiarazioni presentate tardivamente, perché a ogni dichiarazione corrisponde un'autonoma sanzione. Le sanzioni possono essere anche due.

Ad esempio...

Si può fare l'esempio di una persona fisica che, non presentando l'UNICO 2013 entro il 30 settembre 2013, lo presenta tardivamente in via telematica entro il 29 dicembre 2013, che slitta a lunedì 30 dicembre 2013. La persona fisica, titolare di partita IVA, entro la predetta

data presenta un modello UNICO 2013, contenente le due dichiarazioni dei redditi e dell'IVA. Per la tardiva presentazione delle due dichiarazioni, tenuto conto che la sanzione applicabile è di 258 euro per ciascuna dichiarazione, ha diritto alla riduzione a un decimo del minimo di ciascuna sanzione. Deve quindi la sanzione minima di 25 euro, cioè un decimo di 258 euro, con troncamento dei decimali, per ogni dichiarazione presentata tardivamente, in totale 50 euro.

5. Ravvedimento "lungo" dei contribuenti di UNICO

I contribuenti tenuti all'UNICO 2013, sia se persone fisiche, sia se soggetti collettivi, con termine di presentazione in via telematica al 30 settembre 2013, che hanno omesso o versato tardivamente somme risultanti dalla dichiarazione relativa al 2011, UNICO 2012, o degli acconti per il 2012, possono, entro la predetta data, valersi del ravvedimento spontaneo. Per questi contribuenti, il 30 settembre 2013, scade anche il termine per presentare una dichiarazione integrativa per correggere errori e omissioni commessi nella dichiarazione precedente UNICO 2012.

6. Il modello UNICO 2012 integrativo "on line"

I contribuenti che presentano l'UNICO 2013 in via telematica, che devono rimediare a errori commessi nell'UNICO 2012, devono presentare in via telematica la dichiarazione integrativa, modello UNICO 2012, entro il 30 settembre 2013.

7. Per pagare si usa il modello F24

Tutti i contribuenti, comprese le persone fisiche senza partita IVA, usano il modello F24.

8. Compensabili anche le somme del perdono

Per i versamenti dovuti in seguito a ravvedimento, i contribuenti possono usare in compensazione i crediti indicati nelle dichiarazioni annuali, se non chiesti a rimborso; sono altresì compensabili i crediti previdenziali risultanti dalle denunce contributive o dalle dichiarazioni annuali, nonché i crediti spettanti al contribuente per nuove assunzioni, investimenti o altro.

9. Le regole sulla compensazione del credito IVA

Il credito annuale IVA relativo al 2012 può essere compensato per i versamenti da fare con il modello F24, per un importo complessivo non superiore a **5mila euro** annui, a partire dal **primo gennaio 2013**. La compensazione del credito annuale IVA per importi superiori a **5mila euro**

e fino a 15mila euro è possibile solo dal 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA 2013, per il 2012. Per usare crediti di ammontare superiore a 15.000 euro e fino a 516.456,90 euro è anche necessario il visto di conformità.

10. Il perdono solo per i tributi

Il ravvedimento per gli omessi versamenti può riguardare solo i tributi, ma non i contributi o premi, anche se per i relativi pagamenti si usa il modello F24. Chi si ravvede deve versare con il modello F24 le somme dovute, più la sanzione, più gli interessi legali del 2,5% annuo dal giorno successivo alla scadenza del pagamento, fino al giorno di pagamento compreso.

I quattro tipi di ravvedimento: "sprint", "breve", "trimestrale" o "lungo"

Per sanare gli omessi o tardivi versamenti dei tributi, i contribuenti dispongono di quattro tipi di perdono, che possono ridurre la sanzione del 30%: il ravvedimento "sprint", il ravvedimento "breve", il ravvedimento "trimestrale" e il ravvedimento "lungo" o "annuale". Oltre alle somme dovute e alle mini-sanzioni, sono anche dovuti gli interessi legali, fissati nella misura del 2,5% dal 1° gennaio 2012.

Tavola n. 1 – Ravvedimento sprint, breve e trimestrale

Tipo di perdono	Termine	Sanzione applicabile
"sprint"	Entro 14 giorni successivi alla scadenza. In caso di pagamento delle sole imposte, entro i 14 giorni successivi alla scadenza, il ravvedimento "sprint" può essere fatto entro il termine di 30 giorni dalla scadenza originaria del versamento	0,2% per ogni giorno di ritardo (prima riduzione, un decimo del 30% uguale al 3%; seconda riduzione, un quindicesimo del 3%, uguale allo 0,2%); la misura varia dallo 0,2% per un giorno di ritardo, fino al 2,80% per 14 giorni di ritardo
"breve"	Imposte pagate a partire dal quindicesimo giorno fino a 30 giorni successivi alla scadenza	3 per cento fisso (un decimo del 30%)
"trimestrale"	Per le rate omesse dopo la prima, per concordato, conciliazione, rinuncia ad impugnare l'accertamento (auto-concordato), adesioni agli inviti a comparire o ai processi verbali di constatazione, comunicazione di irregolarità, cosiddetto avviso bonario, a seguito del controllo automatizzato o formale delle dichiarazioni dei redditi, dell'IVA e dell'IRAP, dal trentunesimo giorno fino al termine di scadenza della rata successiva, cioè, di norma, entro un trimestre. Anche per questi contribuenti, resta ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento sprint o breve	3,75% fisso (un ottavo del 30%)
"lungo" o "annuale"	Per le imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali, dal trentunesimo giorno fino al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione	3,75% fisso (un ottavo del 30%)

REDDITOMETRO

Il nuovo redditometro scopre le carte

a cura di Salvina Morina e Tonino Morina

Dopo tanti annunci, è arrivato il nuovo redditometro formato famiglia che sarà usato a partire dai redditi delle persone fisiche dell'anno 2009. Addio perciò al vecchio redditometro, ancora applicabile fino ai redditi dell'anno 2008, modelli UNICO 2009 o modelli 730/2009. Considerato che per i redditi del 2008, i termini ordinari per l'accertamento, in presenza di dichiarazione dei redditi regolarmente presentata, scadono, a norma dell'art. 43, del D.P.R. n. 600/1973, il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, il vecchio redditometro potrà ancora essere usato per i redditi del 2008, se gli accertamenti saranno emessi entro il 31 dicembre 2013. In caso di omessa presentazione della dichiarazione, il secondo comma dello stesso articolo 43 dispone che l'avviso di accertamento è notificabile fino al quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Ad esempio, in caso di omessa presentazione della dichiarazione relativa al 2008, che andava presentata nel 2009, l'accertamento è notificabile fino al 31 dicembre 2014. Invece, il nuovo accertamento sintetico, applicabile agli accertamenti relativi ai redditi delle persone fisiche del 2009 e anni successivi, come specificato nel preambolo del decreto di approvazione, si adegua al mutato contesto socio-economico dell'ultimo decennio, per renderlo più efficiente e fornisce al contribuente maggiori garanzie. **E' apprezzabile lo sforzo dell'amministrazione, testimoniato anche dal dettaglio e dalla varietà delle spese "registrate", che rende il nuovo strumento decisamente più affidabile del precedente.** E' importante che, prima di emettere l'accertamento ed evitare le lungaggini del contenzioso, gli Uffici delle Entrate cerchino di trovare un'intesa con il contribuente che ha dichiarato un reddito più basso di quello presunto sulla base delle spese effettuate, cosiddetto sintetico puro o spesometro, o sulla base di spese sostenute più alcuni valori figurativi, cosiddetto "redditometro". Se si tratta di uno scostamento medio, il contribuente viene invitato a fornire ulteriori elementi e notizie. Se questi ulteriori elementi e notizie non risultano convincenti, il contribuente viene invitato al contraddittorio. Se nel contraddittorio non viene trovato un accordo, l'Ufficio emetterà l'avviso di accertamento.

Riferimenti normativi

Articolo 38, DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Decreto 20 dicembre 2012, pubblicato sulla Gazzetta ufficiale n. 3 del 4 gennaio 2013.

Finalmente, il nuovo redditometro formato famiglia "scopre" le carte. Sulla Gazzetta Ufficiale n. 3 del 4 gennaio 2013 è stato pubblicato il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 20 dicembre 2012, che ha per titolo "contenuto induttivo degli elementi di capacità contributiva sulla base dei quali può essere fondata la determinazione sintetica del reddito". Sono previste **5 macro-aree e 11 famiglie-tipo**. Il nuovo redditometro potrà essere usato già a partire **dal mese di marzo 2013**. Già da qualche anno il Fisco ha rispolverato il redditometro alla ricerca dei contribuenti ricchi, che dichiarano redditi bassi, evadendo le imposte dovute all'Erario, ed è infatti tornato ad usare l'accertamento sintetico che misura il reddito secondo i beni posseduti o i servizi utilizzati dai contribuenti. Per conferire il massimo grado di sostenibilità alla pretesa fiscale, gli Uffici, sussistendone i presupposti, possono anche eseguire le **indagini finanziarie nei confronti dei contribuenti soggetti al controllo**. **Controlli bancari** che, nell'ambito delle attività

improntate alla ricostruzione sintetica del reddito, costituiscono uno strumento importante per **trasformare gli indizi** di tipo "patrimoniale" e "gestionale" **in prove che evidenzino l'effettiva capacità contributiva** della persona controllata. In alcuni casi, il redditometro può essere usato proficuamente anche da solo.

Ad esempio...

Può essere usato nei confronti del contribuente in odore di mafia che non presenta la dichiarazione dei redditi, ma che possiede diversi beni immobili, macchine di grossa cilindrata, altri beni e servizi, e depositi bancari elevati, per i quali il redditometro determina sinteticamente un reddito di diversi milioni di euro.

Il redditometro può perciò essere veramente efficace, se usato nei confronti di **soggetti ricchi, ma sconosciuti al Fisco**.

Le nuove regole

Il nuovo redditometro con più di 100 voci sotto la lente del Fisco

La determinazione sintetica del reddito potrà essere fatta sulla base del cosiddetto sintetico puro o "**spesometro**", cioè sulla base delle sole **spese effettuate**, con più di 100 voci sotto la lente del Fisco, o sulla base di **spese sostenute più alcuni valori figurativi**, cosiddetto "**redditometro**". Quest'ultimo, in pratica, visto che alle spese sostenute aggiunge altre spese figurative, assorbirà di fatto il sintetico puro, diventando la modalità di accertamento più usata dal Fisco. I primi quattro articoli del decreto 20 dicembre 2012 dettano le regole per **determinare il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva** sulla base dei quali può essere fondata la determinazione sintetica del reddito o del maggior reddito complessivo delle persone fisiche. Le nuove regole sono state emanate nel ri-

spetto di quanto stabilito dal quinto comma dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il quale prevede che la determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche può essere fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva e che detto contenuto viene individuato, mediante l'**analisi di campioni significativi di contribuenti**, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza. Come disposto dall'art. 5, ultimo del decreto sul redditometro, le disposizioni si rendono **applicabili alla determinazione sintetica dei redditi** e dei maggiori redditi relativi agli anni d'imposta **a decorrere dal 2009**, cioè a partire **dai modelli UNICO 2010 o modelli 730/2010**, presentati per i redditi del 2009.

Redditest "superato" dal nuovo redditometro

Con l'arrivo del nuovo redditometro, si può ritenere **superato** il cosiddetto "**Redditest**", cioè lo strumento informatico "fai da te", stile famiglia. Lo strumento informatico, **operativo dal 20 novembre 2012**, serve per **controllare se le spese sostenute sono coerenti con i redditi familiari**, dichiarati o da dichiarare.

Se i redditi sono **coerenti**, cioè danno un risultato superiore a quello stimato dal Redditest, scatta il "verde" ed il contribuente ha superato l'esame.

Se i redditi sono **incoerenti**, cioè il reddito non è in linea con le spese sostenute, scatta il segnale rosso. In questo caso, spetta al contribuente cogliere il segnale di allarme e verificare se ha ommesso dei redditi o se ha indicato in modo sbagliato qualche elemento.

L'obiettivo del "Redditest" è di stimolare il contribuente "incoerente" ad adeguare i propri redditi, agevolando così lo sviluppo della "**tax compliance**", cioè la sua **adesione spontanea agli obblighi fiscali**. Rimane fermo che non ha nulla da temere il contribuente onesto e leale che dichiara i redditi giusti. Egli potrà sempre giustificare l'eventuale incoerenza in sede di contraddittorio con l'Ufficio, sia per difendersi dal Redditest, sia per difendersi dallo spesometro o redditometro. Al riguardo, il direttore dell'Agenzia delle Entrate, Attilio Befera, ha affermato che la mancata coerenza <<può avere mille giustificazioni, come eredità o donazioni>>, precisando che <<se uno non è evasore e spende quello che guadagna o ha risparmiato, non ha nulla da temere>>.

Attenzione

Il risultato di coerenza del Redditest non significa comunque che i contribuenti con la luce verde sono esclusi dagli accertamenti, perché l'Agenzia delle Entrate potrà sempre verificare la congruità del reddito dichiarato usando gli altri due strumenti, lo spesometro e il redditometro.

Redditi e spese allo specchio: gli elementi di spesa indicativi di capacità contributiva e contenuto induttivo

L'articolo 1 del decreto individua il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva sui quali può essere fondata la determina-

zione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche. Per elemento indicativo di capacità contributiva si intende la spesa sostenuta dal

contribuente per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento. L'elenco degli elementi è indicato nella tabella A che fa parte integrante del decreto, tenendo conto della spesa media, per gruppi e categorie di consumi, del nucleo familiare di appartenenza del contribuente; tale contenuto induttivo corrisponde alla spesa media risultante dall'indagine annuale sui consumi delle famiglie compresa nel programma statistico nazionale, effettuata su campioni significativi di contribuenti appartenenti ad undici tipologie di nuclei familiari distribuite nelle cinque aree territoriali in cui è suddiviso il territorio nazionale. Le tipologie di nuclei familiari considerate sono indicate nella tabella B, che fa parte integrante dello stesso decreto. Il contenuto induttivo degli elementi di capacità contributiva indicati nella tabella A è, altresì, determinato considerando le risultanze di analisi e studi socio economici, anche di settore. Fatto salvo quanto previsto dall'articolo 4 del decreto, sulla prova contraria che può fornire

il contribuente, ai fini della determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche, in presenza di spese indicate nella tabella A, si considera l'ammontare più elevato tra quello disponibile o risultante dalle informazioni presenti in Anagrafe tributaria e quello determinato considerando la spesa media rilevata dai risultati dell'indagine sui consumi dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) o da analisi e studi socio economici, anche di settore. Ai fini della determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche, l'Agenzia delle Entrate può anche utilizzare:

- elementi di capacità contributiva diversi da quelli riportati nella tabella A, se sono disponibili dati relativi alla spesa sostenuta per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento;
- quota di risparmio riscontrata, che si è formata nell'anno.

Spese per beni e servizi

L'articolo 2 del decreto dispone in tema di spese per beni e servizi che, fatte salve le giustificazioni che può fornire il contribuente, si considerano sostenute dalla persona fisica cui risultano riferibili sulla base dei dati disponibili o delle informazioni presenti in Anagrafe tributaria. Si considerano, inoltre, sostenute dal contribuente, le spese relative ai beni e servizi effettuate dal coniuge e dai familiari fiscalmente a carico. Non si considerano sostenute dalla persona fisica le spese per i beni e servizi se gli stessi sono relativi esclusivamente ed effettivamente all'attività di impresa o all'esercizio di arti e professioni, sempre che tale

circostanza risulti da idonea documentazione. L'impiego promiscuo dei beni e servizi, in parte per l'attività d'impresa, arte o professione, ed in parte per l'uso personale, di norma, sarà considerato per la metà. In questi casi, per "giustificare" l'impiego esclusivo o parziale dei beni e servizi nell'attività d'impresa, arte o professione, è opportuno indicarli nelle relative contabilità tenute per l'esercizio della libera attività.

Utilizzo dei dati relativi agli elementi indicativi di capacità contributiva ai fini della determinazione sintetica del reddito complessivo accertabile

L'articolo 3 stabilisce che, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 4 che si occupa delle prove contrarie che può fornire il contribuente, l'Agenzia delle Entrate determina il reddito complessivo accertabile del contribuente sulla base:

- a) dell'ammontare delle spese, anche diverse rispetto a quelle indicate nella tabella A che, dai dati disponibili o dalle informazioni presenti nel sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, risultano sostenute dal contribuente;
- b) della quota parte, attribuibile al contribuente, dell'ammontare della spesa media ISTAT riferita ai consumi del nucleo familiare di appartenenza, determinata:

nenza, determinata:

- nella percentuale corrispondente al rapporto tra il reddito complessivo attribuibile al contribuente ed il totale dei redditi complessivi attribuibili ai componenti del nucleo familiare;
- in assenza di redditi dichiarati dal nucleo familiare, nella percentuale corrispondente al rapporto tra le spese sostenute dal contribuente ed il totale delle spese dell'intero nucleo familiare, risultanti dai dati disponibili o dalle informazioni presenti nel Sistema informativo dell'Anagrafe tributaria;

- c) dell'ammontare delle ulteriori spese riferite ai beni e servizi, presenti nella tabella A, nella misura determinata considerando la spesa rilevata da analisi e studi socio economici;
- d) della quota relativa agli incrementi patrimoniali del contribuente imputabile al periodo d'imposta, nella misura determinata con le

- e) della quota di risparmio riscontrata, formataasi nell'anno.

Spese attribuite al contribuente in sede di determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche e prova contraria

La difesa del contribuente all'eventuale accertamento sintetico è prevista dall'articolo 4 del decreto. Esso dispone che, in presenza delle condizioni indicate al sesto comma dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il quale prevede che la determinazione sintetica del reddito complessivo è ammessa **a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato**, il contribuente può dimostrare:

- che il finanziamento delle spese è avvenuto:
 - con redditi diversi da quelli posseduti nel periodo d'imposta;
 - con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla

fonte a titolo di imposta, o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile;

- da parte di soggetti diversi dal contribuente; il diverso ammontare delle spese attribuite al medesimo.

Le "giustificazioni" del contribuente

Il contribuente può quindi fornire le prove che giustificano le differenze tra il reddito dichiarato e quello sinteticamente attribuibile dal redditometro, dimostrando che:

- possiede redditi esenti, quali Bot, Cct, e simili;
- è titolare di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, quali depositi bancari, buoni postali o altro;
- esercita attività d'impresa o di lavoro autonomo con proventi non tassabili o esenti, quali i redditi conseguiti dai cosiddetti venditori porta a porta, soggetti a ritenuta a titolo d'imposta;
- il reddito conseguito non è quello effettivamente ottenuto per effetto della tassazione forfetaria prevista dalla legge;
- ha venduto beni immobili.

Resta sempre fermo che sia il redditometro, sia

le eventuali indagini finanziarie, comunemente chiamati controlli bancari, devono servire per scovare evasione dove c'è ricchezza, ad esempio, quando il professionista ha conti bancari elevati, ma con dichiarazioni di compensi e redditi bassi. E' questa la "ratio legis", cioè la finalità delle norme che devono servire per il recupero dell'evasione. Non è certo quella di disturbare in modo ingiustificato i contribuenti che fanno il loro dovere.

Le 5 macro aree e le 11 famiglie-tipo

Il nuovo redditometro divide l'Italia in **5 aree territoriali**: Nord Ovest, Nord Est, Centro, Sud e Isole.

Le **11 famiglie-tipo** individuate sono le seguenti:

- 1) persona sola con meno di 35 anni;
- 2) coppia senza figli con meno di 35 anni;
- 3) persona sola con età compresa tra 35 e 64 anni;
- 4) coppia senza figli con età compresa tra 35 e 64 anni;

- 5) persona sola con 65 anni o più;
- 6) coppia senza figli con 65 anni o più;
- 7) coppia con un figlio;
- 8) coppia con due figli;
- 9) coppia con tre o più figli;
- 10) monogenitore;
- 11) altre tipologie.

In base alla localizzazione territoriale o alla famiglia tipo, la spesa sostenuta ha un peso diverso ai fini del redditometro.

Il nuovo redditometro

Nell'ambito del nuovo redditometro di cui al predetto decreto 20 dicembre 2012, nella tabella A, sono indicate le voci che si prendono a base per determinare il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva. Sono, in totale, 56 voci, di cui 30 basate su spese effettive e altre 26 basate su medie ISTAT o, in alcuni casi, su spese determinabili in modo forfetario. Si tratta, esattamente, delle spese per:

- "consumi" di generi alimentari, bevande, abbigliamento e calzature;
- "abitazione";
- "combustibili ed energia";

- "mobili, elettrodomestici e servizi per la casa";
- "sanità";
- "trasporti";
- "comunicazioni";
- "istruzione";
- "tempo libero, cultura e giochi";
- "altri beni e servizi";
- "investimenti".

Gli elementi indicativi di capacità contributiva

Sono elementi indicativi di capacità contributiva:

- quelli che ordinariamente affluiscono nel sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, tra i quali anche quelli di cui al cosiddetto spesometro e quelli relativi ai rapporti con intermediari finanziari;
- quelli acquisiti tramite scambi di informazioni con le altre Agenzie fiscali, Enti ed autorità pubbliche, quali l'INPS, il pubblico

registro automobilistico (PRA), l'INAIL, la SIAE e i Comuni;

- quelli acquisiti tramite specifiche e dedicate campagne di raccolta sul territorio anche in collaborazione con la Guardia di Finanza, i cui controlli proseguono allo scopo di ottenere elementi più specifici, non acquisibili in forma massiva.

Il Fisco prende a base il valore più alto

Nella stessa tabella A, per la maggior parte delle voci, esclusi gli investimenti che sono valorizzati in modo diverso, sono previsti tre valori:

- la spesa effettiva sostenuta dal contribuente;
- la spesa risultante da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria;
- la spesa media ISTAT in base alla tipologia di nucleo familiare di appartenenza.

Come stabilito dall'art. 1 del decreto, in presenza di spese indicate nella tabella A, si considera

l'ammontare più elevato tra quello disponibile o risultante dalle informazioni presenti in Anagrafe tributaria e quello determinato considerando la spesa media rilevata dai risultati dell'indagine sui consumi dell'Istituto nazionale di statistica o da analisi e studi socio economici, anche di settore.

La statistica e la "media del pollo" del poeta Trilussa

Resta sempre ferma la prova contraria del contribuente che potrà dimostrare di avere speso meno di quanto induttivamente previsto dalle medie nazionali, o da altri studi socio economici, che, in alcuni casi, costituiscono la cosiddetta media dei "polli di Trilussa", in base alla quale mediamente tutti mangiano un pollo, salvo appurare che c'è chi ne mangia tre e chi sente solo l'odore da molti anni. Nella poesia "La statistica" di Trilussa, il noto poeta dialettale romano, morto nel 1950, si afferma infatti che se uno mangia

due polli e un altro no, in media i due hanno mangiato un pollo, anche se di fatto l'altro il pollo non l'ha nemmeno visto. La poesia di Trilussa e le osservazioni contenute sulla media del pollo sono diventate celebri in riferimento alla presunta validità delle medie statistiche.

Calcolo degli investimenti "netti"

Per gli investimenti, sono previste **valorizzazioni diverse**. Occorre considerare l'ammontare degli investimenti effettuati, meno l'ammontare dei disinvestimenti effettuati nello stesso anno e dei disinvestimenti netti dei quattro anni precedenti all'acquisto dei beni, risultante da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria.

Ad esempio

Se una persona ha acquistato nel 2009 un immobile per 400mila euro, ma ha venduto nei quattro anni precedenti beni per 350mila euro, il suo "investimento netto" relativo al 2009 è pari a 50mila euro.

Il giusto calcolo della franchigia per il redditometro

Considerato che il redditometro è tornato di grande attualità, è indispensabile che l'Agenzia delle Entrate risolva una volta per tutte il problema del calcolo della franchigia che è del **25% fino ai redditi del 2008** e del **20% a partire dai redditi del 2009**. E' infatti complicato capire se lo scostamento del 25% o del 20% si calcola prendendo come base di riferimento l'importo sintetico, o il reddito dichiarato. Ai fini del redditometro applicabile fino ai redditi del 2008, l'Ufficio può procedere all'accertamento "sintetico" del maggior reddito calcolato, se la differenza tra il reddito determinato sinteticamente e quello dichiarato è superiore al 25% per un periodo di almeno due anni. Già dalla istituzione del redditometro del 1992, in una nota del servizio consultivo e ispettivo tributario (ex SECIT), si legge che nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi, modello 740/1993, per il 1992, <<è stato precisato che l'Ufficio può procedere ad accertamento sintetico se il reddito dichiarato è inferiore al reddito accertabile diminuito di un importo pari ad un quarto di quest'ultimo reddito. Al riguardo, va precisato che la attuale formulazione normativa (art. 38, comma 4, D.P.R. 600/1973) andrebbe modificata al fine di rendere del tutto evidente tale impostazione, in quanto il testo vigente può far sorgere il dubbio che lo scostamento si riferisca, invece, al 25% del reddito complessivo dichiarato>>. L'invito dell'ex SECIT a modificare la norma è però rimasto nel vuoto, anche quando, dal 2009, è stata abbassata la franchigia dal 25 al 20%. Nelle istruzioni al modello 740/1993, il co-

siddetto 740 lunare, così denominato dall'allora Presidente della Repubblica Oscar Luigi Scalfaro, venne ulteriormente chiarito che il calcolo della franchigia (allora del 25%) doveva essere fatto prendendo come riferimento il reddito sintetico e non il reddito dichiarato. Al punto 21, "determinazione sintetica del reddito complessivo netto", si legge infatti che <<Tale somma costituisce il reddito complessivo netto sinteticamente determinato sulla base dei beni e servizi considerati. Se la differenza tra il reddito determinato e quello effettivamente dichiarato risulta superiore al 25% del primo>> cioè del reddito sintetico, <<per un periodo di almeno due anni l'Amministrazione Finanziaria può procedere all'accertamento del maggior reddito...>>. Sulla base delle predette istruzioni, gli esempi che vennero forniti dalla stessa Amministrazione Finanziaria, allegati al decreto del Ministero delle Finanze del 19 novembre 1992, indicavano le corrette modalità di calcolo della franchigia del 25%.

Ad esempio...

Su un reddito sintetico di 64.850.000 lire:

- si calcolava la franchigia del 25%, pari a 16.212.500 lire;
- la differenza tra il reddito sintetico, di 64.850.000 lire, e la franchigia, di 16.212.500 lire, pari a 48.637.500 lire, costituiva la "soglia di reddito, al di sotto della quale è applicabile l'accertamento con il redditometro".

La nuova franchigia del 20% a partire dai redditi del 2009

Rispetto al vecchio accertamento da redditometro, applicabile fino ai redditi del 2008, modello 730/2009 o UNICO 2009, a partire dai modelli presentati nel 2010, modelli 730/2010 o UNICO persone fisiche 2010, per i redditi del 2009, è variata la misura della "franchigia". Infatti, mentre il vecchio art. 38 prevedeva una franchigia del

25%, il nuovo art. 38 prevede una franchigia del 20%. Per chiarezza, si riporta il vigente sesto comma dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, il quale letteralmente dispone che <<La determinazione sintetica del reddito complessivo di cui ai precedenti commi è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di al-

meno un quinto quello dichiarato>>.

Considerato che, a partire dai redditi del 2009, la "franchigia" è stata ridotta da un quarto ad un quinto, occorre **determinare il quinto di scostamento**, prendendo sempre **a base il reddito sinteticamente accertabile**.

Ad esempio...

Se il reddito sintetico accertabile è pari a 100.000 euro, il contribuente che dichiara 80.000 euro di reddito o più, non è accertabile. Se, invece, il contribuente dichiara meno di 80.000 euro di reddito, scatta l'accertamento sintetico. Insomma, la differenza del 20% si calcola, prendendo a base il reddito sintetica-

mente accertabile e non il reddito dichiarato.

Una conferma in questo senso è stata data, in occasione di **Telefisco 2011**, del 26 gennaio 2011, dalla stessa Agenzia delle Entrate, che ha affermato che la determinazione sintetica del reddito è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto il reddito dichiarato, ribadendo in questo modo che il 20% di "franchigia" va calcolato sul reddito sintetico accertabile e non su quello dichiarato.

Esempio di calcolo della "franchigia"

Se il reddito sintetico è **120.000 euro** e il reddito dichiarato è di **100.000 euro**:

- lo scostamento di un quinto su **120.000 euro** è pari a **24.000 euro**, che costituisce la "franchigia" (120.000 per 20% è infatti uguale a 24.000 euro);
- la soglia di reddito al di sotto della quale può essere applicato il redditometro è uguale a **96.000 euro**, cioè alla differenza tra i 120.000 euro del reddito sintetico e la franchigia di 24.000 euro.

Se, invece, la franchigia del 20% dovesse essere determinata, prendendo come base di riferimento il reddito dichiarato di **100.000 euro**, il calcolo è il seguente:

- lo scostamento di un quinto sul reddito dichiarato di **100.000 euro**, è pari a **20.000 euro**, che costituisce la "franchigia" (100.000 per 20% è infatti uguale a 20.000 euro);
- la soglia di reddito al di sotto della quale può essere applicato il redditometro è uguale a **80.000 euro**, cioè alla differenza tra i **100.000 euro** del reddito dichiarato e la franchigia di **20.000 euro**.

Occorre anche segnalare che la stessa Agenzia delle Entrate, in occasione di **Telefisco 2012**, ha invece specificato che per la franchigia si deve fare riferimento al reddito dichiarato, affermando che: «La disposizione normativa prevede che la determinazione sintetica del reddito è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto il reddito dichiarato. Detta previsione non si discosta, per la determinazione della detta eccedenza, dalla precedente formulazione. Pertanto, in continuità con il regime precedente, si ritiene che la norma vada interpretata considerando la percentuale riferita al reddito dichiarato. Con riguardo all'esempio>> di un con-

tribuyente che ha dichiarato 82mila euro di reddito e un reddito sintetico di 100mila euro <<il calcolo dell'eccedenza (un quinto) si baserà sul reddito dichiarato pari a 82mila euro e, pertanto, l'accertamento pari a 100mila euro sarà effettuabile>>. Considerate le contrastanti interpretazioni fornite, è indispensabile ed urgente che l'Agenzia delle Entrate affermi in modo chiaro come deve essere determinata la franchigia del 20%, se si prende a base il reddito determinato sinteticamente o il reddito dichiarato.

Nuovo redditometro e spesometro in "pista" dal 2009

Il **nuovo redditometro** e lo **spesometro** possono essere applicati a partire dai redditi del **2009** e gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate potranno **scegliere** tra i due strumenti quello più proficuo per le casse dell'erario, anche se, come si è detto, il redditometro, che alle spese sostenute aggiunge le altre spese figurative, assorbe il sintetico puro, sarà la modalità di accertamento più usata dal Fisco. Comunque, prima di emettere l'accertamento, è importante il confronto con il

contribuente. Quando, a seguito del contraddittorio, non è possibile arrivare ad un'intesa, l'Agenzia delle Entrate potrà emettere l'accertamento nei confronti del contribuente.

Il redditometro da solo non basta: si tratta di una presunzione semplice

Resta fermo che il redditometro, così come gli

studi di settore applicati in modo automatizzato,

da solo non è sufficiente per sostenere un accertamento in sede contenziosa. Per "motivare" adeguatamente l'**accertamento da redditometro** sono applicabili i principi consolidati della Corte di Cassazione, in base ai quali gli studi di settore, così come i parametri, rappresentano un sistema di presunzioni semplici, che devono essere necessariamente personalizzate nell'ambito del contraddittorio (sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638, della Suprema Corte di Cassazione, a sezioni unite, depositate il 18 dicembre 2009). Una conferma sul fatto che la capacità probatoria del redditometro costituisce una presunzione semplice è nella sentenza della Corte di Cassazione n. 23554/2012 (udienza del 10 luglio

2012, depositata il 20 dicembre 2012). Insomma, così come per gli accertamenti da studi di settore, anche per il redditometro, per superare l'esame dei giudici tributari, è necessario **fondare l'accertamento con altri elementi**. Infatti, la capacità probatoria della presunzione semplice è assimilabile ad un indizio utilizzabile nel processo di formazione della pretesa tributaria solo se adeguatamente supportato da altri elementi indiziari, con prove gravi, precisi e concordanti. Diversamente, in caso di accertamento basato esclusivamente sul redditometro, così come succede per l'applicazione automatizzata dello studio di settore, l'accertamento dell'Ufficio sarà automaticamente bocciato dai giudici tributari.

Le 4 mosse del Fisco per aumentare il gettito grazie alla tax compliance

Negli ultimi anni, l'Agenzia delle Entrate ha più volte invitato gli Uffici ad **evitare la lite con il contribuente**. Meno liti, più gettito, è questo l'obiettivo del Fisco. Sono quattro gli strumenti per aumentare il gettito fiscale e per agevolare la **tax compliance**: assistenza, informazione, interpellato e consulenza giuridica. E' di fondamentale importanza lo sviluppo della "tax compliance", che consiste nel livello di adesione spontanea del contribuente agli obblighi fiscali, che l'Amministrazione finanziaria può ottenere usando opportunamente due leve: da un lato il servizio, l'assistenza e le informazioni da fornire al singolo cittadino, dall'altro il contrasto all'evasione fiscale. **I nuovi strumenti, redditometro e spesometro**, applicabili a partire dai **redditi delle persone fisiche del 2009**, avranno una specifica valenza

ai fini della **compliance**. A questo fine, il direttore dell'Agenzia delle Entrate, Attilio Befera, in data 25 ottobre 2011, ha affermato che "**Il nuovo redditometro non sarà utilizzato per accertamenti di massa. Sarà uno strumento di compliance**". Dovrà cioè supportare l'attività di accertamento degli Uffici nei confronti delle persone fisiche, cercando di orientare i cittadini a dichiarare un reddito coerente rispetto alla loro reale capacità di spesa. Lo stesso Befera ha precisato che "con il nuovo redditometro il Fisco avrà un approccio di verifica e di sola analisi del rischio di evasione". Peraltro, il redditometro prenderà di mira gli scostamenti superiori al 20% tra i redditi dichiarati e quelli presunti. Ci sarà anche una prima fase, cosiddetta di "assestamento", in cui saranno presi in esame gli scostamenti più significativi.

I controlli preliminari degli Uffici prima di emettere l'accertamento

Nella presentazione del nuovo redditometro, in data 25 ottobre 2011, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il **nuovo strumento** non costituisce la base per l'accertamento, ma **consentirà la selezione dei contribuenti a rischio**, cioè quelli con differenze notevoli tra reddito sintetico e reddito dichiarato. Una volta rilevate le posizioni a "rischio", gli Uffici fiscali inviteranno i contribuenti per avviare il confronto. Come ha sottolineato il direttore dell'Agenzia delle Entrate, Attilio Befera, <<la **funzione del redditometro** è quella di **intercettare ipotesi di scostamento rilevanti tra il reddito che una persona dichiara al Fisco e la capacità di spesa che dimostra** invece di avere nei fatti. Ipotesi di scostamento che vanno sottoposte poi a un **doppio vaglio procedurale**, per accertarne – in contraddittorio con gli interessati – la reale fondatezza>>. Gli stessi contribuenti dovranno essere in grado di **esibire la documen-**

tazione necessaria, per dimostrare che la differenza presunta, tra il maggior reddito sintetico e il reddito dichiarato, è giustificata, ad esempio, dal possesso di redditi esenti o da riduzioni di depositi bancari che erano nella loro disponibilità. Gli Uffici dovranno perciò esaminare attentamente la documentazione prodotta dal contribuente, valutandone la probatorietà in relazione al **possesso ed effettivo utilizzo nello specifico periodo d'imposta**, oggetto di controllo, di:

- **redditi esenti;**
- **redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta;**
- **somme riscosse a titolo di disinvestimenti patrimoniali**, nonché vagliare eventuali diverse giustificazioni, anche riferibili ai componenti il nucleo familiare, dello stesso tenore documentale, che pur non essendo espressamente considerate nel sesto comma dell'articolo 38

del D.P.R. 600 del 1973, sono tuttavia suscettibili di apprezzamento, quali, ad esempio:

- utilizzo di **finanziamenti**;
- utilizzo di somme di denaro derivanti da **eredità, donazioni, vincite**, eccetera;
- utilizzo di **effettivi redditi conseguiti a fronte di importi fiscali convenzionali** (ad esempio,

i redditi agrari tassati non in base al reddito effettivamente prodotto, ma alle rendite catastali aggiornate);

- utilizzo di somme riscosse, fuori dall'esercizio dell'impresa o di lavoro autonomo, a titolo di **risarcimento patrimoniale**.

I nuovi accertamenti: il "sintetico puro" e il "nuovo redditometro"

Con l'accertamento sintetico puro, detto **spesometro**, si "pesano" le spese effettuate dalla persona fisica, basandosi sul fatto che esse devono essere finanziate dal proprio reddito. Insomma, se una persona spende 100mila euro in un anno, ai fini dei redditi, deve dichiarare almeno tanto quanto spende. Con il nuovo "sintetico", in vi-

gore dal 2010, a partire dai redditi del 2009, il Fisco intende usare la diligenza del buon padre di famiglia. Per essere diligenti, non si deve spendere più di quanto si guadagna. Chi spende più del reddito dichiarato deve essere in grado di dimostrarlo. Altrimenti, vuol dire che ha evaso.

Ad esempio..

Se risulterà che **una persona fisica ha speso**, per investimenti, gioielli, viaggi e altro, **200mila euro nell'anno 2009**, mentre ha dichiarato per lo stesso anno **un reddito di 40mila euro**, il Fisco potrebbe chiedere spiegazioni della differenza tra quanto speso e quanto dichiarato.

Se le spiegazioni non saranno convincenti, l'Agenzia delle Entrate potrà emettere un **accertamento per la differenza di 160mila euro**.

L'occhio del Fisco è puntato, in particolare, su chi non paga imposte, perché ritiene le tasse un "optional" poco gradito, ma spende tanto e possiede beni di rilevante valore, in contrasto con i redditi

bassi dichiarati.

Presunzioni semplici del redditometro da integrare

In tema di accertamento, come si è detto, le **presunzioni semplici** del redditometro **non possono da sole legittimamente supportare un accertamento** e, quindi, non possono superare l'esame del contenzioso. E' perciò indispensabile che, prima di emettere l'accertamento sulla base del redditometro, gli **Uffici verifichino con attenzione la documentazione** prodotta dal contribuente, valutandone la validità. La documentazione acquisita dall'Ufficio sarà esaminata, oltre che per procedere o meno con l'accertamento, anche per valutare la complessiva posizione fiscale dell'eventuale contribuente correlato al soggetto selezionato in quanto è risultato quello che ha effettivamente sostenuto gli esborsi o le spese di gestione. Se sussistono elementi di certa e concreta rilevanza fiscale a carico dei contribuenti, anche a seguito dell'acquisizione di ulteriori informazioni reperibili con gli strumenti informatici a disposizione o presenti in Ufficio, si procederà all'inserimento delle relative posizioni nel "Piano dei controlli". Come si è detto, al fine di conferire il massimo grado di sostenibilità alla pretesa fiscale, gli Uffici, sussistendone i presup-

posti, possono anche eseguire le indagini finanziarie nei confronti dei contribuenti soggetti al controllo. In proposito, l'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. **49/E del 9 agosto 2007**, al paragrafo 4.2 "fase istruttoria", ha avvertito che <<È appena il caso di ricordare che, laddove nel corso delle indagini finanziarie vengano rilevate movimentazioni riconducibili all'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo, sarà opportuno procedere prioritariamente con l'accertamento del reddito delle relative categorie; in tale ambito saranno fatti valere anche gli elementi di capacità contributiva e sussidiariamente, soltanto e nei casi di concreta rilevanza, sarà valutata la proficuità dell'accertamento sintetico>>. Questo significa che, in caso di indagini finanziarie nei confronti di esercenti impresa, arte o professione, gli Uffici devono <<**procedere prioritariamente con l'accertamento del reddito delle relative categorie**>>, cioè con l'accertamento del reddito d'impresa, arte o professione e non con l'accertamento basato esclusivamente sul redditometro.

Meno statistica e più confronti con il contribuente

Il nuovo redditometro, considerato che le 100 e

più voci di spesa non sono facilmente documen-

tabili, in teoria, si basa molto sulla statistica ... "del pollo di Trilussa". Negli esempi fatti, senza considerare investimenti, tra spese varie, abitazione e fitti figurativi, una famiglia con due figli dovrebbe dichiarare un reddito variabile da 27mila euro a 40mila euro. E' evidente che se una persona, può essere anche un dipendente, guadagna di lordo 24mila euro, sia a Milano, sia in Sicilia, ed è l'unico componente della famiglia ad avere reddito, non si può certo considerare evasore per il fatto che non rispetta la statistica. Va però detto che il **nuovo redditometro**, in parte basato su spese effettive ed in parte su spese medie e figurative, rispetto a quello ancora applicabile fino ai redditi del 2008, **risulta comunque più affidabile**, essendo **escluse le presunzioni assurde del vecchio redditometro** in base alle quali, ad esempio, il solo possesso di due autovetture di grossa cilindrata faceva presumere redditi di oltre 50mila euro, anche se le due auto erano utilizzate poco o niente nel corso dell'anno. In proposito, il direttore dell'Agenzia delle Entrate, Attilio Befera, ha scritto, in una sua lettera pubblicata sul Corriere della Sera, di martedì 8 gennaio 2013, che «Nel nuovo redditometro non è infatti ammessa la vecchia presunzione che prevedeva l'applicazione di coefficienti di moltiplicazione a

pochi beni e servizi (abitazioni, auto, imbarcazioni, aerei, cavalli, collaboratori domestici) al fine di ricostruire il reddito. L'accertamento previsto oggi è invece fondato quasi esclusivamente su dati certi e situazioni di fatto inconfutabili, relativi a un ventaglio assai ampio di voci di spesa, evitando così indebite semplificazioni induttive e riducendo al minimo, entro limiti assai prudenziali, il ricorso a dati relativi a spese medie risultanti dall'indagine annuale ISTAT sui consumi delle famiglie. In ogni caso il contribuente, prima della quantificazione della pretesa, ovvero dell'accertamento, è chiamato a verificare, in contraddittorio con l'Ufficio, la correttezza dei dati contestati, in modo da evitare errori di quantificazione o imputazione della spesa». Insomma, meno "statistica" possibile, e **più confronti con il contribuente al fine di evitare contenziosi** inutili. E' infatti vero che, rispetto al vecchio redditometro, il nuovo è sicuramente più affidabile. In caso di contenzioso in corso, se il reddito presunto dal nuovo redditometro risulta più basso di quello presunto dal precedente, il contribuente, in sede di giudizio, può chiedere ai giudici tributari di tenere conto dei risultati del nuovo strumento, più evoluto rispetto al precedente.

Redditest, spesometro e redditometro

Redditest

Lo strumento informatico "Redditest", operativo dal 20 novembre 2012, serve per controllare se le spese sostenute nel corso dell'anno sono coerenti con i redditi familiari, dichiarati o da dichiarare. Se i redditi sono coerenti, cioè danno un risultato superiore a quello stimato dal Redditest, scatta il "verde" ed il contribuente ha superato l'esame. Se i redditi sono incoerenti, cioè il reddito non è in linea con le spese sostenute, scatta il segnale rosso. In questo caso, spetta al contribuente cogliere il segnale di allarme e verificare se ha ommesso dei redditi o se ha indicato in modo sbagliato qualche elemento.

Spesometro

La determinazione sintetica del reddito può essere fatta sulla base del cosiddetto sintetico puro o spesometro, cioè sulla base delle sole spese effettuate.

Redditometro

La determinazione sintetica del reddito può essere fatta sulla base di spese sostenute più alcuni valori figurativi, cosiddetto "redditometro". Quest'ultimo, in pratica, visto che alle spese sostenute aggiunge altre spese figurative, assorbirà di fatto sia il Redditest, sia il sintetico puro, diventando la modalità di accertamento più usata dal Fisco.

Il controllo al bivio tra "pace fiscale" e contenzioso

Il redditometro per selezionare i contribuenti a rischio

Il **redditometro** non costituisce la base per l'accertamento, ma **consente la selezione dei contribuenti a rischio**, cioè quelli con differenze notevoli tra reddito sintetico e reddito dichiarato. Il redditometro prenderà di mira gli scostamenti superiori al 20% tra i redditi dichiarati e quelli presunti. Ci sarà anche una **prima fase**, cosiddetta di "**assestamento**", in cui saranno presi in esame

gli scostamenti più significativi. Rimane fermo che non ha nulla da temere il contribuente onesto e leale che dichiara i redditi giusti. Egli potrà sempre giustificare l'eventuale incoerenza in sede di contraddittorio con l'Ufficio, sia per difendersi dal Redditest, sia per difendersi dallo spesometro o redditometro.

L'invito del Fisco a fornire chiarimenti

Prima di emettere l'accertamento, è perciò importante il **confronto con il contribuente**. A questo fine, il direttore dell'Agenzia delle Entrate Attilio Befera, in data 25 ottobre 2011, ha affermato che "**Il nuovo redditometro non sarà utilizzato per accertamenti di massa. Sarà uno strumento di compliance**". Dovrà cioè supportare l'attività di accertamento degli Uffici nei confronti delle persone fisiche, cercando di orientare i cittadini a di-

chiarare un reddito coerente rispetto alla loro reale capacità di spesa. Lo stesso Befera ha precisato che "con il nuovo redditometro il Fisco avrà un approccio di verifica e di sola analisi del rischio di evasione".

Una volta rilevate le posizioni a "rischio", gli Uffici fiscali inviteranno i contribuenti per fornire chiarimenti.

Le "giustificazioni" dei contribuenti

I contribuenti, in sede di contraddittorio con l'Ufficio, dovranno **esibire la documentazione** necessaria, per dimostrare che la differenza presunta, tra il maggior reddito sintetico e il reddito dichiarato, è giustificata, ad esempio, dal possesso di redditi esenti o da riduzioni di depositi bancari che erano nella loro disponibilità. Gli Uffici dovranno perciò esaminare attentamente la documentazione prodotta dal contribuente, valutandone la validità in relazione al possesso ed effettivo utilizzo nello specifico periodo d'imposta, oggetto di controllo, di:

- redditi esenti;
- redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta;
- somme riscosse a titolo di disinvestimenti patrimoniali, nonché vagliare eventuali diverse

giustificazioni, anche riferibili ai componenti il nucleo familiare, dello stesso tenore documentale, che pur non essendo espressamente considerate nel sesto comma dell'articolo 38 del D.P.R. n. 600/1973, sono tuttavia suscettibili di apprezzamento, quali, ad esempio:

- utilizzo di finanziamenti;
- utilizzo di somme di denaro derivanti da eredità, donazioni, vincite, eccetera;
- utilizzo di effettivi redditi conseguiti a fronte di importi fiscali convenzionali (ad esempio, i redditi agrari tassati non in base al reddito effettivamente prodotto, ma alle rendite catastali aggiornate);
- utilizzo di somme riscosse, fuori dall'esercizio dell'impresa o di lavoro autonomo, a titolo di risarcimento patrimoniale.

L'archiviazione o la pace con l'accertamento con adesione

Nel caso in cui, a seguito della prima richiesta di chiarimenti, le "**giustificazioni**" del contribuente saranno **condivise** pienamente, l'Ufficio potrà **archiviare la richiesta**.

Se, invece, l'Ufficio non è "**soddisfatto**" dei chiarimenti forniti dal contribuente, può **procedere alla determinazione sintetica del reddito complessivo**, invitando obbligatoriamente il con-

tribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, avviare il procedimento di accertamento con adesione, a norma dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997. Dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri deducibili previsti dall'art. 10 del Testo unico delle imposte sui red-

diti, D.P.R. n. 917/1986; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge. In caso di **accordo**, a seguito dell'accertamento con ade-

sione, il contribuente deve pagare le imposte dovute, gli interessi e le sanzioni ridotte ad un terzo del minimo.

Senza la "pace" si apre la via del contenzioso

Nei casi in cui, a seguito del contraddittorio, non è possibile arrivare ad un'intesa, l'**Agenzia delle Entrate** emetterà l'**accertamento** nei confronti del contribuente, che potrà essere **impugnato davanti alle Commissioni tributarie**. In questo

caso, è dovuto il **pagamento a titolo provvisorio di un terzo delle maggiori imposte** accertate, salvo che la Commissione tributaria non disponga la sospensione degli effetti esecutivi dell'accertamento.

Reclamo-mediazione d'obbligo, per le liti non superiori a 20mila euro

Nel caso di **accertamento di maggiori imposte di valore non superiore a 20mila euro**, chi intende proporre ricorso è tenuto **preliminarmente a presentare reclamo** (art. 17 bis, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546). La presentazione dell'istanza di mediazione costituisce un rimedio da esperire in via preliminare nei casi in cui il contribuente intenda presentare un ricorso, pena l'inammissibilità del ricorso stesso. Con l'istanza, il contribuente, oltre a sottoporre in via preventiva alla competente struttura dell'Agenzia delle Entrate i motivi per i quali intende chiedere al giudice tributario l'annullamento, totale o parziale, dell'atto, può anche formulare una motivata proposta di mediazione, completa della ridetermina-

zione dell'ammontare della pretesa. Con il reclamo, i contribuenti, prima di aprire il contenzioso davanti alla commissione tributaria provinciale, possono fruire di una **riduzione al 40% delle sanzioni** se raggiungono l'intesa con l'Ufficio. Si può beneficiare della riduzione sia nel caso di una rideterminazione della pretesa, sia se viene confermato integralmente il tributo contestato. La procedura di mediazione si perfeziona con il pagamento dell'intero importo dovuto o della prima rata, in caso di rateazione, che può arrivare fino a un **massimo di 8 rate trimestrali** di pari importo, **entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo**.

Pratica Fiscale

e Professionale

Insero del n. 48/2012

Guida all'utilizzo del redditest

di Salvina Morina e Tonino Morina

- compilazione del software
- casi pratici
- redditometro, redditest, spesometro



IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

REDDITEST

Redditest, spesometro e redditometro: un tris di controlli per il Fisco

di **Salvina Morina (*)** e **Tonino Morina (**)**

(*) Esperto fiscale

(**) Esperto fiscale – Professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

L'Agenzia delle Entrate, alla ricerca dei falsi poveri che dichiarano poco, ma spendono tanto, cala un tris di controlli. Il Fisco mette in campo tre strumenti inductivi per controllare se il tenore di vita dei contribuenti è in linea con i redditi dichiarati: Redditest, spesometro e nuovo redditometro.

Per quest'ultimo, si attende un apposito decreto, che dovrebbe essere completato entro il mese di gennaio 2013 e che indicherà le spese sulle quali si dovrà basare la stima di reddito attribuibile alla **persona fisica**.

I tre strumenti, in sostituzione del vecchio redditometro, applicabile fino ai redditi del 2008, potranno essere usati a partire **dai redditi delle persone fisiche dell'anno 2009**.

Il nuovo Redditest "fai da te", stile famiglia, ha già scoperto le carte. Lo strumento informatico, già operativo da martedì 20 novembre, serve per controllare se le spese sostenute nel corso dell'anno sono coerenti con i redditi familiari, dichiarati o da dichiarare.

Se i redditi sono **coerenti**, cioè danno un risultato superiore a quello stimato dal Redditest, scatta il "verde" ed il contribuente ha superato l'esame.

Se i redditi sono **incoerenti**, cioè il reddito non è in linea con le spese sostenute, scatta il segnale rosso. In questo caso, spetta al contribuente cogliere il segnale di allarme e verificare se ha omesso dei redditi o se ha indicato in modo sbagliato qualche elemento.

Attenzione

Il risultato di coerenza del Redditest non significa comunque che i contribuenti con la luce verde sono esclusi dagli accertamenti, perché l'Agenzia delle Entrate potrà sempre verificare la congruità del reddito dichiarato usando gli altri due strumenti, lo spesometro e il redditometro.

Il Redditest può agevolare la compliance, cioè l'adesione spontanea del contribuente agli obblighi fiscali

Lo strumento informatico "Redditest", disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate, fornisce una **prima stima di coerenza tra il reddito dichiarato e la capacità di spesa** del nucleo familiare.

La sua funzione è soprattutto di ordine psicologico, nel senso che se il risultato è incoerente rispetto alla capacità di spesa, si accende la cosiddetta luce rossa, ed il contribuente potrebbe essere "stimolato" a dichiarare di più, e, quindi, agevolare lo sviluppo della "tax compliance", cioè l'adesione spontanea agli obblighi fiscali.

La guida per il redditest

Il contribuente, che intende verificare la propria coerenza tra il reddito familiare prodotto e le spese sostenute nell'anno, può usare il nuovo strumento in-

formatico denominato Redditest.

Come accedere

Per accedere al software Redditest, il contribuente deve essere fornito di un **personal computer (PC)** con **collegamento ad Internet**.

Il programma si trova al seguente link <http://redditest.agenziaentrate.it>.

La stessa pagina fornisce chiarimenti sul programma da usare, principalmente l'applicativo JAVA versione 1.6 o più recenti. Una volta verificato, si può accedere al software, cliccando su "**scarica il Redditest**" per far partire l'applicativo. Il software può essere anche salvato sul desktop del proprio PC; rimarrà comunque sempre aggiornato in quanto utilizza l'applicativo JAVA.

La **prima schermata** che appare, di "Benvenuto", fornisce alcuni chiarimenti sull'impiego del programma. L'Agenzia delle Entrate ha fornito al riguardo alcune risposte in merito alla compilazione delle sezioni presenti e a problemi comuni. Per conoscerle, basta cliccare sulla sezione F.A.Q.

Il test si compone di una **parte introduttiva**, con le informazioni relative al tipo di famiglia e alla zona geografica di residenza; **seguono sette sezioni** relative ai diversi tipi di spese che vanno compilate **per ogni familiare** che le ha sostenute.

Il reddito da indicare

Per il **confronto tra reddito stimato e reddito dichiarato**, nei dati dello strumento informatico, come reddito del nucleo familiare, si deve indicare la **somma del reddito lordo dichiarato da ciascun componente della famiglia**, che risulta dai modelli UNICO persone fisiche o dai modelli 730.

Quando non esiste l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi (per esempio, in caso di unico datore di lavoro e nessuna spesa da portare in detrazione/deduzione), il reddito si ricava dal modello Cud.

Inoltre, devono essere **aggiunti i redditi per i quali non è previsto l'obbligo di dichiarazione**, cioè i redditi esenti, quali, ad esempio, le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, quelli soggetti a tassazione separata, quali gli arretrati di lavoro dipendente, il trattamento di fine rapporto (TFR), a tassazione alla fonte a titolo d'imposta, quali gli interessi su conti correnti, depositi e certificati di deposito, ad imposta sostitutiva, quali la "cedolare secca", e i redditi esclusi, quali gli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli in caso di separazione/divorzio.

Nel Redditest rilevano l'ammontare degli acquisti e delle spese significative sostenute da tutta la famiglia, la composizione del nucleo familiare, l'area geografica di residenza, i risparmi e gli incrementi patrimoniali.

Il Redditest individua **7 macro-categorie di spesa**: abitazione, mezzi di trasporto, assicurazione e contributi, istruzione, tempo libero e cura della persona, spese varie, investimenti immobiliari e mobiliari net-

ti.

Le sette sezioni

- **Abitazioni** - dati dell'abitazione principale, delle altre abitazioni e delle spese sostenute per mantenerle;
- **Mezzi di trasporto** - dati di tutti i mezzi di trasporto usati nell'anno e delle relative spese di assicurazione;
- **Assicurazioni e contributi** - spese per le altre assicurazioni (escluse quelle per i mezzi di trasporto) e per i contributi;
- **Istruzione** - spese per l'istruzione;
- **Tempo libero e cura della persona** - spese per attività ricreative, vacanze e cura della persona;
- **Spese varie** - spese sanitarie, animali domestici, apparecchiature elettroniche, gioielli e preziosi, assegni corrisposti all'ex coniuge, restituzione prestiti;
- **Investimenti e disinvestimenti** - investimenti/disinvestimenti avvenuti nell'anno e nel biennio precedente.

Compilazione

Per iniziare la compilazione, bisogna cliccare sulla voce "Inizia ReddiTest".

La **prima schermata**, oltre a chiedere l'inserimento del nome (anche di fantasia), visualizza l'anno di riferimento (al momento, l'unico anno possibile è il 2011), la composizione del nucleo familiare, il comune di residenza e il reddito familiare complessivo (va inserita la somma di tutti i redditi).

Attenzione

Bisogna stare attenti al **corretto inserimento del nucleo familiare**; infatti, in corrispondenza della voce "La famiglia è costituita da" si deve selezionare, tra le varie categorie proposte, quella che appartiene al proprio nucleo familiare. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate afferma che «la definizione di famiglia prescinde dal vincolo giuridico e dal criterio fiscale. Si deve fare riferimento alla situazione reale; quindi una coppia non sposata che vive con i figli è considerata come "coppia con due figli"».

Terminata la compilazione delle varie voci bisogna cliccare sulla voce "continua" in basso a destra. In questo modo, sulla sinistra, si vede la composizione del proprio nucleo familiare con la distinzione per singolo componente; così, ad esempio, ipotizzando una coppia con due figli, si vedrà la voce "Nucleo familiare" con quattro componenti. Per ogni singolo componente, bisogna inserire i dati chiesti. Nell'ordine delle predette sezioni, le voci da compilare sono le seguenti:

- **abitazioni**: tipo di possesso (in proprietà, in affitto o ad altro titolo), categoria catastale (A1, A2, A3, eccetera), comune, metri quadri, percentuale e mesi di possesso;
- **altre abitazioni**: inserire, come per la sezione **abitazioni**, il tipo di possesso (in proprietà, in affitto o ad altro titolo), categoria catastale, comune, metri quadri, percentuale e mesi di possesso;
- **spese abitazioni**: inserire le spese sostenute

per gli immobili quali, ad esempio, rate del mutuo, spese di manutenzione ed altro;

- **mezzi di trasporto**: inserire il tipo del mezzo in possesso; se si possiede più di un mezzo, deve essere aggiunto cliccando in basso a destra sulla voce "Aggiungi";
- **spese mezzi di trasporto**: inserire il totale delle spese di assicurazione, gli eventuali canoni di leasing e/o noleggio;
- **assicurazioni e contributi**: inserire le spese di assicurazione (escluse quelle per i mezzi di trasporto); ad esempio, sulla vita o contro gli infortuni;
- **contributi**: inserire il totale e il tipo di contributi versati (obbligatori, volontari, previdenza complementare);
- **istruzione**: si indicano le spese sostenute nell'anno per l'istruzione;
- **tempo libero e cura della persona**: si indicano le spese sostenute per abbonamenti vari, pay tv, giochi on line, possesso di cavalli, vacanze, quali viaggi organizzati, centri benessere e altre spese per la cura della persona;
- **spese varie**: si indicano quelle mediche, gli assegni periodici all'ex coniuge, le spese per animali domestici, apparecchiature elettroniche, eccetera;
- **investimenti e disinvestimenti**: l'ultima voce riguarda gli investimenti e disinvestimenti effettuati rispettivamente negli anni 2009 – 2010 – 2011, quali, ad esempio, l'acquisto di fabbricati, terreni edificabili, azioni e/o imbarcazioni.

Ultimata la compilazione, per verificare se il reddito prodotto è coerente con le spese sostenute bisogna cliccare il pulsante "Stima coerenza". I dati e l'esito del test possono essere stampati tramite la funzione "Stampa".

I dati inseriti si possono visualizzare e aggiornare in qualsiasi momento grazie alla funzione "Vedi/Modifica".

I risultati del Redditest

Con il nuovo strumento informatico, la **luce verde** scatta spesso in presenza di redditi superiori a 30mila euro, se non ci sono spese di importo rilevante per lavoratori domestici, spese di viaggio, spese per vacanze, per il tempo libero e la cura della persona. Scatta invece la **luce rossa** e, di conseguenza, viene segnalata l'incoerenza, in caso di spese rilevanti per rate di mutuo, vacanze e altre spese particolari. Un peso specifico hanno anche

gli investimenti effettuati, che "gonfiano" il presunto reddito stimato, mentre, al contrario, i disinvestimenti, riducono il presunto reddito stimato dal prodotto informatico.

Redditest con risultati altalenanti

Il Redditest fornisce **risultati altalenanti** in base alla **rilevanza della cd. territorialità**.

In alcuni casi, essere residente in provincia di Caltanissetta o in Sardegna, o essere residente a Milano, è irrilevante ai fini della stima del reddito presunto dal Redditest. A parità di reddito, di beni posseduti e di spese sostenute, si accende la luce rossa, cioè scatta l'incoerenza, e questo succede sia per il contribuente siciliano o sardo, sia per il contribuente milanese. In altri casi, la territorialità assume un peso rilevante, tale da dare risultati opposti.

Ad esempio...

E' questo il caso di due giovani che hanno lo stesso reddito e le stesse spese, ma vivono in aree geografiche diverse, uno ad Enna e l'altro a Milano.

Il giovane di Enna risulta coerente; l'altro, invece, risulta incoerente. La luce verde, cioè il risultato di coerenza, scatta invece sia a favore della famiglia di Firenze, sia a favore della famiglia di Cagliari, costituita da una coppia con tre figli, con reddito complessivo familiare di 95mila euro. Le due famiglie, a parità di beni e di reddito, risultano coerenti, pur avendo sostenuto spese per oltre 75mila euro ed effettuato investimenti nel 2009 per 280mila euro a fronte di disinvestimenti per 150mila euro nel 2010.

Ai fini della territorialità, sono state individuate **cinque aree**: Nord-ovest, Nord-est, Centro, Sud e Isole. In caso di incoerenza, il contribuente deve verificare i motivi della presunta incoerenza. L'obiettivo del nuovo strumento informatico è di stimolare il contribuente "incoerente" ad adeguare i propri redditi, agevolando così lo sviluppo della "tax compliance", cioè la sua adesione spontanea agli obblighi fiscali. Si precisa che, a differenza degli studi di settore, applicabili per gli esercenti imprese, arti o professioni, il cui strumento informatico Ge.ri. co. (gestione dei ricavi o compensi), fornisce un ricavo o compenso puntuale di riferimento, e un ricavo o compenso minimo ammissibile, da confrontare con gli incassi dichiarati, il Redditest si limita a dare come risultato la coerenza o l'incoerenza. Il Redditest non fornisce cioè alcun importo da confrontare con il reddito. Se il Redditest è coerente scatta la luce verde e, pertanto, il reddito presunto è in linea con le aspettative dell'Agenzia delle Entrate. Se il risultato è incoerente, scatta invece la luce rossa. In questo caso, il contribuente deve verificare i motivi della presunta incoerenza.

Il Redditest può far paura solo agli evasori

L'obiettivo del nuovo strumento informatico è di stimolare il contribuente "incoerente" ad adeguare i propri redditi, agevolando così lo sviluppo della "tax compliance", cioè la sua adesione spontanea agli obblighi fiscali. Ma, come si è detto, il Redditest,

quando indica che il risultato è "incoerente", non segnala l'eventuale differenza tra il presunto reddito stimato e quello dichiarato. Rimane fermo che non ha nulla da temere il contribuente onesto e leale che dichiara i redditi giusti. Egli potrà sempre **giustificare l'eventuale incoerenza in sede di contraddittorio con l'ufficio**. Al riguardo, il direttore dell'Agenzia delle Entrate, Attilio Befera, ha affermato che la mancata coerenza <<può avere mille giustificazioni, come eredità o donazioni>>, precisando che <<se uno non è evasore e spende quello che guadagna o ha risparmiato, non ha nulla da temere>>. Occorre inoltre precisare che il Redditest non è uno strumento automatico per effettuare gli accertamenti nei confronti dei contribuenti che risultano incoerenti, anche perché il contribuente ha diritto ad un doppio contraddittorio. Gli uffici dell'Agenzia delle Entrate devono infatti **dialogare con il contribuente in fase preventiva**, chiedendo di fornire chiarimenti e di integrare, con i dati in suo possesso, le informazioni a disposizione dell'amministrazione. L'eventuale **seconda fase** può servire per **definire la ricostruzione del reddito in adesione**. In questo modo, il contribuente può sempre fornire la prova contraria prima della quantificazione della pretesa fiscale.

Nel Redditest disco verde facile per i contribuenti

I risultati del Redditest non sono, di norma, penalizzanti per i contribuenti, anche se, come si è detto, la **coerenza** con il risultato del Redditest **non esclude** l'eventuale impiego degli altri due strumenti di accertamento induttivo, quali lo **spesometro** e il **redditometro**.

Alcuni risultati del Redditest sono comunque sorprendenti.

Ad esempio...

Risultano spesso incoerenti i contribuenti **con redditi modesti, che sono quelli effettivi, e che non hanno evaso nulla**. La persona singola, il cui reddito è modesto, in affitto e con sole spese per utenze (luce, gas, telefono) risulta infatti sistematicamente incoerente. Si pensi al caso di un giovane di 30 anni con reddito di 10mila euro e che spende meno della metà. Il risultato del redditest, a prescindere dalla spesa sostenuta, è quasi sempre di incoerenza. Resta fermo che se il contribuente dichiara i redditi giusti, non ha nulla da temere. Egli potrà giustificare la sua eventuale incoerenza in sede di contraddittorio con l'ufficio.

In alcuni casi, invece, in base al tipo di spesa, lo strumento informatico considera coerente anche il nucleo familiare che spende più di quanto dichiara.

Ad esempio...

Può essere il caso di una famiglia costituita da una coppia, con meno di 35 anni, senza figli e/o altri familiari, che risiede nel comune di Siracusa (SR), con reddito familiare complessivo pari a **35.300 euro**. Pur avendo sostenuto spese mediche per **20mila euro** e comprato apparecchiature elettroniche per altre **20mila euro**, in totale **40mila euro**, risulta coerente, pur avendo un reddito più basso, di **35.300 euro**.

Il risultato di coerenza, per chi dichiara redditi più bassi rispetto alle spese sostenute, può avere una sua giustificazione nel fatto che il sistema di calcolo del Redditest potrebbe avere **coefficienti** inferiori all'unità, nel senso che ad una spesa di 100 può corrispondere un presunto reddito di 50, perché il parametro di riferimento è 0,50, cioè inferiore all'unità.

Nel calcolo del Redditest, alcune voci di spesa possono modificare il risultato dello strumento informatico. Succede infatti che, a parità di spese e di beni

posseduti, per la diversità della spesa sostenuta, un contribuente risulti coerente e l'altro incoerente. Hanno un **peso maggiore**, in termini di reddito presunto, le **spese per i beni voluttuari**, per il **tempo libero**, **vacanze**, **attività ricreative**, e per la **cura della persona**. Per queste spese, i moltiplicatori sono, di norma, superiori all'unità, in modo che, ad esempio, ad un moltiplicatore di 1,50, per una spesa di 100, corrisponde un reddito presunto di 150.

Ad esempio...

E' anche questo il motivo in base al quale, facendo il confronto tra **due coppie di pensionati**, a parità di reddito familiare di **36mila euro**, di beni posseduti, e di spese sostenute, una coppia è coerente e l'altra è incoerente. E' coerente, e, quindi, in linea con le aspettative del Fisco, la coppia di pensionati che ha speso **20mila euro** in cure mediche. E' invece incoerente l'altra coppia di pensionati, che spende lo stesso importo, di **20mila euro**, in vacanze e circoli ricreativi.

Redditest, Spesometro e Redditometro: un tris d'assi per il Fisco

Al **Redditest**, che, si ripete, fornisce una prima stima di coerenza tra il reddito dichiarato e la capacità di spesa del nucleo familiare, si aggiungono i due nuovi strumenti induttivi introdotti con effetto dai redditi del 2009 per controllare i redditi delle persone fisiche, lo **spesometro** e il nuovo **redditometro**. Con l'accertamento sintetico "puro", detto **spesometro**, si "pesano" le spese effettuate dalla persona fisica, basandosi sul fatto che esse devono essere finanziate dal reddito della stessa persona fisica. Insomma, se una persona spende 80mila euro in un

anno, ai fini dei redditi, deve dichiarare almeno tanto quanto spende.

Con l'accertamento mediante il cosiddetto **redditometro**, si individuano invece elementi di capacità contributiva, che dovrebbero "misurare", in base a determinati coefficienti, la sostenibilità delle stesse spese nel tempo. Sarà un apposito decreto che indicherà le spese sulle quali si dovrà basare la stima di reddito attribuibile alla persona fisica.

La "franchigia" per l'accertamento sintetico applicabile dal 2009

Rispetto al vecchio accertamento da redditometro, a partire dai modelli presentati nel 2010, modelli 730/2010 o UNICO persone fisiche 2010, per il 2009, è variata la misura della "franchigia". Infatti, mentre il vecchio articolo 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973, applicabile fino ai redditi dell'anno 2008, prevedeva una franchigia del 25%, il nuovo art. 38, sesto comma, applicabile a partire dai redditi del 2009, prevede una franchigia del 20 per cento.

L'ipotesi corretta è prendere a base il reddito sintetico

Considerato che, a partire dai redditi del 2009, la "franchigia" è stata ridotta da un quarto ad un quinto, occorre determinare il quinto di scostamento pendendo sempre a base il reddito sinteticamente accertabile.

Ad esempio...

Se il reddito sintetico accertabile è pari a 100mila euro, il contribuente che dichiara 80mila euro di reddito o più, non è accertabile.

Se, invece, il contribuente dichiara meno di 80mila euro di reddito, scatta l'accertamento sintetico. Insomma, la differenza del 20% si calcola, prendendo a base il reddito sinteticamente accertabile e non il reddito dichiarato.

Una conferma in questo senso è stata data dalla stessa Agenzia delle Entrate, in occasione di **Telefisco 2011**, del **26 gennaio 2011**, quando ha affermato che <<la determinazione sintetica del reddito è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto il reddito dichiarato>>, ribadendo in questo modo che il 20% di "franchigia" va calcolato sul reddito sintetico accertabile e non su quello dichiarato.

E' sbagliato prendere a base il reddito dichiarato

E' sbagliato prendere come riferimento il reddito dichiarato, per la ragione che, in questo modo, sarebbe accertabile il contribuente che dichiara 100mila euro di reddito, se il reddito sinteticamente accertabile supera il limite di 120mila euro. In questo caso, sarebbe infatti accertabile l'intera differenza tra il reddito sinteticamente determinato e quello dichiarato, quando il reddito complessivo accertabile supera di almeno un quinto quello dichia-

rato, cioè, nel caso di reddito dichiarato di 100mila euro, con reddito sintetico superiore a 120mila euro. Non è così, perché, come si è detto, quello che si deve prendere come riferimento è il reddito sinteticamente accertabile.

Calcolo della "franchigia"

ESEMPIO

Nel caso di reddito sintetico pari a **120.000 euro**:

- lo scostamento di un quinto è pari a **24.000 euro**, che costituisce la "franchigia" (**120.000 per 20%** è infatti uguale a **24.000**);
- la soglia di reddito al di sotto della quale può essere applicato il redditometro è uguale a **96mila euro**, cioè alla differenza tra i **120.000 euro** del reddito sintetico e la franchigia di **24.000 euro**.

E' perciò un errore prendere come base di riferimento il reddito dichiarato, perché in questo caso, nei confronti di un contribuente che dichiara **96mila euro** di reddito, l'accertamento scatterebbe nel caso di reddito sintetico superiore a **115.200 euro** (**96mila euro** più franchigia del 20%, pari a **19.200**). Tenuto conto che l'accertamento sintetico della persona fisica, tra Redditest, spesometro e redditometro, è tornato di grande attualità, è attesa ed urgente la conferma dell'Agenzia delle Entrate che la franchigia, cioè la differenza del 20% superata la quale scatta l'accertamento, si calcola, prendendo a base il reddito sinteticamente accertabile e non il reddito dichiarato.

Legge di stabilità 2012

Liquidazioni trimestrali IVA e sostituzione di contabilità semplificata con estratti conto bancari

di **Salvina Morina (*)** e **Tonino Morina (**)**

(*) Esperto fiscale

(**) Esperto fiscale – professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

LA NOVITA'

Il professionista o l'impresa in regime di contabilità semplificata, che sarà in grado di documentare tutte le operazioni effettuate nell'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione, con strumenti tracciabili, quali assegni, ricevute bancarie, bonifici e carte di credito, sarà escluso dalla tenuta della contabilità. La sua contabilità sarà costituita dagli estratti conto bancari o postali. Inoltre, dal 1° gennaio 2012, i limiti di 400mila euro e 700mila euro, in vigore dal 14 maggio 2011 per la contabilità semplificata, saranno validi anche per le liquidazioni trimestrali IVA con l'1% in più.

► Riferimenti

– Legge 12 novembre 2011, n. 183, art. 14, commi 10 e 11

– Articolo 32, Dpr 633/1972

– Articoli 18 e 19, Dpr 600/1973

– Articolo 7, Dpr 14 ottobre 1999, n. 542

I professionisti e le imprese in regime di contabilità semplificata potranno dire “addio” ai registri IVA se effettueranno incassi e pagamenti con operazioni interamente “tracciabili”, nel senso che nessuna operazione dovrà essere fatta in contanti. In questo caso, per la contabilità faranno fede gli estratti conto bancari o postali, che dal 2012 si sostituiranno alla contabilità. Dal 1° gennaio 2012, i limiti di **400mila euro e 700mila euro**, in vigore dal **14 maggio 2011** per la contabilità semplificata, a seguito delle modifiche recate dal cosiddetto “decreto sviluppo”, saranno validi anche per le liquidazioni trimestrali IVA con l'1% in più. Sono queste le novità previste dai commi 10 e 11, dell'art. 14 della legge 12 novembre 2011 n. 183, contenente disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato, cosiddetta “**legge di stabilità 2012**”, pubblicata nel supplemento ordinario 234/L alla Gazzetta Ufficiale 265 del 14 novembre 2011. In verità, va subito detto che queste ultime due disposizioni, più che semplificare, complicano, in quanto:

- il primo, sugli **estratti conto bancari e postali** in sostituzione della contabilità, è molto difficile da realizzare;
- il secondo, con l'**aggiornamento dei limiti di**

400mila euro e 700mila euro, da una parte rimedia ad una dimenticanza “aggiornando” i predetti limiti già introdotti per la contabilità semplificata dall'art. 7 del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, detto decreto sviluppo, dall'altra si “dimentica” di coordinare le modifiche con le norme di riferimento.

Il fatto curioso è che le due norme, commi 10 e 11, sono contenute nell'art. 14 che ha per titolo “riduzione degli oneri amministrativi per imprese e cittadini”.

Con gli estratti conto “addio” alla contabilità

La norma che consentirà ai professionisti e alle imprese in regime di contabilità semplificata di **abbandonare i registri IVA** se effettueranno tutti gli incassi e i pagamenti con **operazioni interamente “tracciabili”**, con divieto assoluto di eseguire operazioni in contanti, nella realtà, è molto difficile che possa realizzarsi. La difficoltà è evidente per la ragione che nella stragrande maggioranza dei casi, dai piccoli supermercati, ai bar, alle tabaccherie, ai benzinai, alle tante attività artigianali o professionali, è di fatto quasi impossibile che tutte le operazioni possano essere fatte in contanti. La (presunta) semplificazione è contenuta nell'art. 14, comma 10, della legge di stabilità. La norma stabilisce, letteralmente: <<I soggetti in contabilità semplificata e i lavoratori autonomi che effettuano operazioni con incassi e pagamenti interamente tracciabili possono sostituire gli estratti conto bancari alla tenuta delle scritture contabili>>. Chi dirà “addio” alle operazioni in contanti potrà dire “addio” o quasi al proprio commercialista.

Gli estratti conto postali sono assimilati a quelli bancari

Il professionista o l'impresa in regime di contabilità semplificata, che sarà in grado di **documentare tutte le operazioni** effettuate nell'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione, con strumenti tracciabili, quali assegni, ricevute banca-

rie, bonifici e carte di credito, sarà **escluso dalla tenuta della contabilità**. La sua contabilità sarà costituita dagli estratti conto bancari o postali.

Attenzione

Per estratti conto bancari, si intendono anche gli estratti conto postali, considerato che l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 24/E del 10 giugno 2004, al paragrafo 1.11, in tema di bonifici postali per il pagamento di spese di ristrutturazione che danno diritto allo sconto IRPEF del 36%, ha già **equiparato i bonifici postali a quelli bancari**. In questa circolare, infatti, l'Agenzia delle Entrate avverte che l'espresso riferimento operato dal legislatore per il beneficio della detrazione del 36%, a norma dell'art. 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, <<allo strumento del bonifico bancario sembrerebbe, a prima vista, escludere, ai fini della fruizione dell'agevolazione, qualsiasi altra forma di pagamento non qualificabile come bonifico bancario>>.

Occorre, però, tenere presente che il "Regolamento recante norme sui servizi di bancoposta", emanato con D.P.R. 14 marzo 2001, n. 144, al comma 2 dell'art. 5, statuisce, nell'ambito delle attività di bancoposta, l'equiparazione delle Poste alle banche italiane anche ai fini dell'applicazione delle norme del testo unico bancario e del testo unico della finanza, richiamate ai commi 3 e 4 del medesimo art. 5. Pertanto, in considerazione delle specifiche caratteristiche tecniche del bonifico postale, che appare strumento idoneo all'agevole reperimento di tutte le informazioni richieste dalla norma ai fini del riconoscimento della detrazione (causale del versamento, codice fiscale del beneficiario della detrazione e partita IVA o codice fiscale del destinatario del pagamento) e che quindi non costituisce ostacolo all'attività di controllo da parte degli uffici finanziari, si ritiene che lo stesso possa essere assimilato in via interpretativa, e per i fini che qui interessano, al bonifico bancario.

L'**opzione per la contabilità** costituita solo dagli estratti conto bancari o postali potrà essere fatta dalle **imprese in regime di contabilità semplificata**, cioè dalle imprese individuali, anche se in forma di impresa coniugale o familiare, dalle società di persone, società in nome collettivo o società in accomandita semplice, e dagli enti non commerciali, a condizione che i ricavi, ragguagliati ad anno, siano di **ammontare non superiore a:**

- 400mila euro, se impresa di servizi, o a
- 700mila euro, se impresa esercente altre attività,

tenendo conto delle complicazioni del doppio limite di cui si dirà di seguito. L'impresa o il professionista che si trova in regime di contabilità ordinaria per opzione, se intenderà abbandonare la contabili-

tà e tenere solo gli estratti conto bancari o postali, eseguendo cioè tutte le operazioni con strumenti tracciabili, potrà **"ritornare" al regime di contabilità semplificata**, revocando l'opzione per la contabilità ordinaria nel **quadro VO "opzioni e revoche" della dichiarazione annuale IVA**, per l'anno 2012, che presenterà entro il **30 settembre 2013**.

Si ricorda che...

L'opzione per i regimi contabili ha validità di un anno e vale fino a revoca.

I contribuenti, che per i pagamenti e gli incassi eseguiranno le operazioni in modo "tracciabile", senza usare mai il contante, scegliendo di tenere solo gli estratti conto bancari o postali, saranno **esonerati dall'obbligo di registrare le operazioni nei libri IVA**, fatture emesse, corrispettivi e acquisti, così come i professionisti, che avevano optato per il regime di contabilità ordinaria, saranno **esonerati dalla tenuta del registro** cronologico dei componenti di reddito e delle movimentazioni finanziarie, di cui all'art. 19 del decreto sull'accertamento, D.P.R. n. 600/1973. L'eventuale scelta per gli estratti conto bancari, con abbandono della contabilità, potrà anche avere **benefici** in tema di **sanzioni**, in quanto non saranno più applicabili penalità per l'omessa o irregolare tenuta della contabilità.

Adempimenti che "resistono" e conti bancari da coordinare con i criteri fiscali

I contribuenti, che potranno abbandonare le scritture contabili, per sostituirle con gli estratti conto bancari o postali, dovranno comunque **osservare gli altri adempimenti fiscali** attualmente previsti, così come, ai fini della determinazione dell'IVA, delle imposte sui redditi e dell'IRAP, dovranno sempre rispettare gli **ordinari criteri di cassa** per i professionisti (artt. 53 e 54, del testo unico delle imposte sui redditi, D.P.R. 917/1986) e di **competenza** per le imprese (artt. 55 e seguenti, del testo unico delle imposte sui redditi, D.P.R. 917/1986). Gli estratti conto bancari o postali dovranno perciò essere **integrati da ammortamenti e altre spese e costi pluriennali**, così come dovranno essere **depurati da acquisti** che hanno rilevanza parziale ai fini della determinazione del reddito, come, ad esempio, l'acquisto di un bene strumentale.

Gli estratti conto bancari o postali non consentono comunque di eseguire le **liquidazioni IVA** che, pertanto, dovranno **farsi separatamente**. Resta sempre fermo che, nonostante l'esonero dalla tenu-

ta delle scritture contabili, nulla vieta al contribuente di registrare in forma libera e in un qualsiasi libro o documento di riepilogo, le entrate e le uscite al fine di determinare correttamente il versamento o il credito IVA, così come il reddito d'impresa o di lavoro autonomo. L'esonerazione dalla tenuta delle scritture contabili non esclude che il contribuente, per sua e altrui memoria, e per la chiarezza necessaria ai fini di un eventuale controllo, decida di tenere i libri contabili.

Semplificazione difficile da realizzare

(si noti che fino al mese di aprile 2013 la norma non ha avuto alcun seguito; è rimasta "lettera morta")

In verità, va detto e ripetuto che, nella realtà, la condizione che tutte le operazioni attive e passive effettuate nell'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione saranno fatte **esclusivamente con strumenti tracciabili**, quali assegni, ricevute bancarie o postali, bonifici e carte di credito, esclude già dalla presunta semplificazione tutti gli esercenti impresa che vendono al dettaglio anche beni di modesto importo o che prestano servizi. L'esclusione deriva dal fatto che per queste attività è quasi impossibile che i pagamenti possano avvenire tutti con strumenti tracciabili. Basti pensare ai supermercati, ai bar, alle tabaccherie, ai distributori carburanti, alle rivendite di giornali, e altre attività di commercio al dettaglio, quali macellerie, ricambi auto, ferramenta e colori, prodotti per l'edilizia, per il giardinaggio o altro. Così come è praticamente impossibile che avvengano tutti con strumenti tracciabili i pagamenti fatti al parrucchiere, all'estetista, al barbiere, allo stabilimento balneare, in discoteca o in altre attività similari.

I limiti di 400mila e 700 mila euro per le liquidazioni IVA trimestrali

Il richiamato comma 11 dell'art. 14 della legge di stabilità 2012 estende ai fini IVA una delle semplificazioni fiscali del decreto sullo sviluppo che ha disposto un "allargamento" della contabilità semplificata per imprenditori individuali e società di persone. Dal 14 maggio 2011, infatti, a norma dell'art. 7 del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, i due **vecchi limiti, di 309.874,14 euro, o di 516.456,90 euro**, previsti per la contabilità semplificata, sono "passati" a **400mila euro e 700mila euro**. Per una evidente dimenticanza erano rimasti invece invariati i

due vecchi limiti di 309.874,14 euro, o di 516.456,90 euro ai fini delle liquidazioni trimestrali IVA, di cui all'art. 7 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542. Alla "dimenticanza" ha posto rimedio il predetto comma 11, dell'art. 14, che ha per titolo "riduzione degli oneri amministrativi per imprese e cittadini", e, pertanto, i due limiti di **400mila euro e 700mila euro** saranno validi anche per le liquidazioni trimestrali IVA con l'**1% in più**. Il comma 11 dispone infatti che "I limiti per la liquidazione trimestrale dell'IVA sono i medesimi di quelli fissati per il regime di contabilità semplificata". La nuova norma, che prevede l'applicazione dei due limiti di 400mila euro e 700mila euro:

- è in vigore dal **14 maggio 2011 ai fini della contabilità semplificata**, di cui all'art. 18 del decreto sull'accertamento, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
- entrerà in vigore dal **1° gennaio 2012, ai fini delle liquidazioni trimestrali IVA**, di cui all'art. 7 del D.P.R. 14 ottobre 1999 n. 542, "Regolamento recante modificazioni alle disposizioni relative alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi, dell'Irap e dell'IVA".

Nuovi limiti validi per le liquidazioni trimestrali IVA

Occorre precisare che la modificata normativa che entra in vigore dal 2012 prevede l'applicazione dei nuovi limiti di 400.000 euro e di 700.000 euro ai fini delle **liquidazioni trimestrali IVA**, cioè per le liquidazioni e i versamenti dei primi tre trimestri, primo trimestre gennaio-marzo, secondo trimestre aprile-giugno, terzo trimestre luglio-settembre. Probabilmente, il legislatore si è "dimenticato" di estendere l'applicazione dei nuovi limiti anche al conguaglio annuale IVA che si esegue entro il 16 marzo di ciascun anno, ovvero entro il termine per la dichiarazione unificata, modello UNICO, maggiorando le somme dovute dello 0,40 per cento per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo. In questo senso, sono urgenti e indispensabili i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, ovvero, un miglior coordinamento delle norme, al momento piuttosto confuse.

I nuovi limiti di 400mila e 700mila euro introdotti dal decreto sviluppo

Come si è detto, i due limiti di 400mila euro e 700mila euro sono stati introdotti dal cosiddetto decreto sullo sviluppo, che ha così "ampliato" il regime di contabilità semplificata, di cui all'art. 18 del D.P.R. 600/1973, per imprenditori individuali e

società di persone. Dal **14 maggio 2011**, i due vecchi limiti di **309.874,14 euro** e di **516.456,90 euro**, sono infatti passati, rispettivamente, a **400mila euro** e **700mila euro**. A seguito delle modifiche apportate all'art. 18 del D.P.R. 600/1973, ai fini delle imposte sui redditi sono minori e in regime di contabilità semplificata "naturale", le imprese individuali e le società di persone qualora i ricavi conseguiti in un anno intero non abbiano superato l'ammontare di **400mila euro** per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, o di **700mila euro** per le imprese aventi per oggetto altre attività. Le imprese con ricavi superiori ai predetti limiti sono in regime di contabilità ordinaria naturale.

Ricavi "speciali"

Ai fini del calcolo dei limiti di ammissione al regime di contabilità semplificata, si deve anche tenere presente che, per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audiovideomagnetici e per i distributori di carburanti, i ricavi si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni. Per la cessione dei generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, si considerano ricavi gli aggi spettanti ai rivenditori.

Il pericoloso "gioco" del ragguglio

Poiché la norma sul regime di contabilità semplificata fa riferimento ai ricavi conseguiti in un anno intero, è importante eseguire il ragguglio ad anno dei ricavi nel caso in cui l'imprenditore abbia esercitato l'attività per un periodo inferiore all'anno solare. Si può fare l'esempio di un commerciante al dettaglio, che ha iniziato l'attività il **1° luglio 2011** con ricavi che a fine 2011 saranno di **450mila euro**, ma che per l'inizio dell'attività ha dichiarato un volume d'affari non superiore a **700mila euro**, applicando il regime di contabilità semplificata. In questo caso, l'imprenditore:

- potrà determinare il reddito dell'anno **2011** in regime di contabilità semplificata;
- sarà in regime "naturale" di contabilità ordinaria per il **2012** in quanto i ricavi di **450mila euro** del periodo **1° luglio - 31 dicembre 2011**, raggugliati ad anno, superano il limite di **700mila euro**; infatti, i **450mila euro** conseguiti in sei mesi costituiscono, a seguito del ragguglio ad anno, **900mila euro**, importo superiore al limite di **700mila euro**, che, pertanto, esclude la possibilità di applicare il regime di contabilità semplificata per l'anno **2012**, così come esclude la

possibilità di optare, sempre per l'anno **2012**, per la tenuta degli estratti conto bancari e postali, in luogo delle scritture contabili.

Nuovi limiti validi dal 1° gennaio 2011 per la contabilità

Si deve rilevare che l'introduzione dei nuovi limiti di **400mila euro** e **700mila euro**, introdotti dal **14 maggio 2011**, a seguito delle modifiche recate dal cosiddetto "decreto sviluppo", ai fini della contabilità semplificata hanno effetto dal **1° gennaio 2011**. Ne deriva che per individuare il regime contabile "naturale" per l'anno **2011**, le imprese dovranno verificare se nel precedente anno **2010** è stato o meno superato il limite di **400mila euro** o di **700mila euro** di ricavi. Soltanto se in tale anno hanno conseguito ricavi di ammontare non superiore al limite di **400mila euro** se impresa di servizi o di **700mila euro** se impresa di non servizi, possono beneficiare del regime di contabilità semplificata previsto dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973. Ad esempio, un'impresa esercente attività di servizi, transitata in regime di contabilità ordinaria per avere conseguito nell'anno **2010** un ammontare di ricavi superiore a **309.874,14 euro**, ma non superiore a **400mila euro**, è ammessa al regime di contabilità semplificata anche per il **2011**, con la conseguenza che, a far data dal **14 maggio 2011**, essa potrà limitarsi alla tenuta delle scritture previste per tale contabilità (si veda la circolare 80/E del 24 agosto 2011). Questa impresa potrà poi dichiarare i redditi dell'anno **2011**, con il quadro RG per le imprese in contabilità semplificata del modello UNICO 2012.

Norme da coordinare

La nuova norma, che ha elevato i vecchi limiti di **309.874,14 euro**, o di **516.456,90 euro**, portandoli a **400mila euro** e **700mila euro**, anche per le liquidazioni trimestrali IVA con l'**1% in più**, si è però "dimenticata" di coordinare le modifiche con le disposizioni di riferimento. La confusione che ne deriva è tanta per la ragione che, al di là del fatto che i due nuovi limiti sono entrati in vigore il **14 maggio 2011** ai fini della contabilità semplificata, mentre entreranno in vigore dal **1° gennaio 2012**, ai fini delle liquidazioni trimestrali IVA, sono rimaste invariate le norme originarie di riferimento. Si tratta, esattamente, delle seguenti disposizioni:

- D.P.R. 600/1973, art. 18 "disposizione regolamentare concernente la contabilità semplificata per le imprese minori";
- D.P.R. 633/1972, art. 32 "Disposizione regola-

mentare concernente le semplificazioni per i contribuenti minori relative alla fatturazione e registrazione”;

- D.P.R. 542/1999 “semplificazioni per i contribuenti minori relative alle liquidazioni e ai versamenti in materia di imposta sul valore aggiunto”.

In particolare, la confusione è nelle seguenti norme:

- primo comma, art. 18, D.P.R. 600/1973, in vigore dal 14 maggio 2011, il quale stabilisce: <<Le disposizioni dei precedenti artt. si applicano anche ai soggetti che, a norma del codice civile, non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili di cui allo stesso codice. Tuttavia i soggetti indicati alle lettere c) e d) del primo comma dell’art. 13, qualora i ricavi di cui all’art. 85 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, **conseguiti in un anno intero** non abbiano superato l’ammontare di **400.000 euro** per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di **700.000 euro** per le imprese aventi per oggetto altre attività, sono esonerati per l’anno successivo dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dai precedenti artt., salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto. **Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività si fa riferimento all’ammontare dei ricavi relativi alla attività prevalente.** In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi...>>;
- art. 7, D.P.R. 542/1999, il quale dispone: <<1. I contribuenti che nell’anno solare precedente hanno realizzato un volume d’affari non superiore a **lire 600 milioni**>> **pari a 309.874,14 euro** <<per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e per gli esercenti arti o professioni, ovvero **lire un miliardo**>> **pari a 516.456,90 euro** <<per le imprese aventi per oggetto altre attività, possono optare, per: a) l’effettuazione delle liquidazioni periodiche, di cui all’art. 1, comma 1, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100, e dei relativi versamenti dell’imposta entro il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari; qualora l’imposta non superi il limite di **lire 50.000**>> **pari a 25,82 euro** <<il versamento è effettuato insieme a quello dovuto per il trimestre successivo; b) il versamento dell’imposta dovuta entro il 16 di marzo di ciascun anno, ovvero entro il termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata annuale, maggiorando le somme da versare degli interessi nella misura

dello 0,40 per cento per ogni mese o frazione di mese successivo alla predetta data. 2. Nei confronti dei contribuenti che esercitano **contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività e non** provvedono alla **distinta annotazione dei corrispettivi** resta applicabile il **limite di lire un miliardo**>> **pari a 516.456,90 euro** <<relativamente a **tutte le attività esercitate...>>;**

- art. 32, primo comma, D.P.R. 633/1972, il quale dispone: <<I contribuenti che, nell’anno solare precedente, hanno realizzato un volume d’affari non superiore a lire seicento milioni>> **pari a 309.874,14 euro** <<per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e per gli esercenti arti e professioni, ovvero di lire un miliardo>> **pari a 516.456,90 euro** <<per le imprese aventi per oggetto altre attività, possono adempiere gli obblighi di fatturazione e registrazione di cui agli artt. 21 e 23, mediante la tenuta di un bollettario a madre e figlia. Si applica la disposizione dell’ultimo periodo del comma 1 dell’art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. Nei confronti dei contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività, e non provvedono alla distinta annotazione dei corrispettivi resta applicabile il limite di lire seicento milioni>> **pari a 309.874,14 euro** <<relativamente a tutte le attività esercitate>>.

Come si può notare, mentre ai fini del regime di contabilità semplificata, art. 18, D.P.R. n. 600/1973, è stabilito che <<in mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi>> è cioè applicabile il limite più alto di un miliardo di lire, **pari a 516.456,90 euro, elevato a 700mila euro dal 14 maggio 2011**, al contrario, nell’art. 32, del decreto IVA, D.P.R. 633/1972, è disposto che <<Nei confronti dei contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività, e non provvedono alla distinta annotazione dei corrispettivi resta applicabile il limite di lire seicento milioni>> **pari a 309.874,14 euro, cioè il limite più basso, che sarà elevato a 400mila euro dal 1° gennaio 2012**, <<relativamente a tutte le attività esercitate>>. Insomma, oltre al fatto che ai fini della contabilità semplificata rilevano i ricavi e ai fini dell’IVA si fa riferimento al volume d’affari, per le imprese miste, di servizi e di non servizi, in **mancanza della distinta annotazione dei corrispettivi**:

- si applica il **limite più alto**, quello di 700mila euro per la contabilità semplificata;
- si applica, invece, il **limite più basso**, quello di 400mila euro dal 2012, ai fini dell’IVA.

La confusione aumenta, se si considera che, il comma 2 dell'art. 7 del D.P.R. n. 542/1999 prevede il limite più alto per le imprese miste che non provvedono alla distinta annotazione degli incassi.

Il doppio limite crea confusione da oltre 20 anni

Alla confusione che deriva dal mancato coordinamento delle norme, si aggiunge il fatto che i contribuenti hanno spesso molte difficoltà nell'individuare correttamente i cosiddetti "minori" per l'IVA e per le imposte sui redditi. Queste difficoltà resistono da più di venti anni, dal momento che per le imprese in regime di contabilità semplificata venne introdotto un doppio limite, in luogo dell'unico vecchio limite vigente fino all'anno 1991. Il limite che separa i contribuenti IVA da mensili per obbligo e trimestrali per scelta, e le imprese in regime di contabilità ordinaria dalle imprese commerciali in regime di contabilità semplificata ai fini delle imposte sui redditi era unico prima della legge 413/1991: **360 milioni di vecchie lire** di corrispettivi o ricavi annui. Dal 1992, per effetto della legge citata, i limiti sono stati due, di **360 milioni delle vecchie lire**, successivamente elevato a **600 milioni delle vecchie lire**, e un **miliardo delle vecchie lire** di corrispettivi o ricavi, e valgono per l'IVA come per le imposte sui redditi, ma la coincidenza nuova quanto la vecchia non serve a nulla. Infatti, i corrispettivi IVA non sono gli stessi dei ricavi per il reddito. Un ricavo per servizi resi non fatturato è di un anno ai fini delle imposte sui redditi e non essere corrispettivo IVA dello stesso anno.

Ma c'è di più: il decreto ministeriale 17 gennaio 1992, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 15, del 20 gennaio 1992, che detta "criteri per la individuazione delle attività consistenti nella prestazione di servizi" distingue, nei suoi due commi, a seconda che tale individuazione si faccia per l'IVA (comma 1) oppure per le imposte sui redditi (comma 2), e richiede una ricerca che è facile solo per pochi addetti ai lavori. Si aggiunga che, ora come prima, l'aggettivo "minore" è riferito a soggetti diversi: tutti i contribuenti per l'IVA; solo una parte delle imprese individuali e delle società di persone per le imposte sui redditi. Inoltre, ai "minori":

- spettano la **sola semplificazione del periodo trimestrale** per i versamenti IVA e la trascurabile facoltà del bollettario per l'IVA in sostituzione degli obblighi di fatturazione e registrazione di cui agli artt. 21 e 23 del decreto IVA, D.P.R. 633/1972;
- è imposto un **regime di contabilità** e una diver-

sa disciplina di accertamento del reddito di impresa.

Infine, le due sfere, per l'IVA e per le imposte sui redditi, non sono sempre comunicanti.

I problemi del doppio limite per l'IVA

La confusione creata, da più di venti anni, con il doppio limite dei ricavi investe in modo particolare le imprese che effettuano operazioni di servizi e di non servizi. A queste imprese può infatti capitare che, a parità di ricavi e/o volume d'affari dichiarati, mentre beneficiano del regime "semplificato" per le imposte sui redditi sono "mensili" per l'IVA. Comunque, non è la coesistenza di trattamenti diversi per la stessa impresa che preoccupa: la presenza del versamento mensile o trimestrale per l'IVA con l'uno o l'altro regime per le imposte sui redditi non è una complicazione.

In base alla norma ancora vigente **fino al 31 dicembre 2011**, ai fini IVA, a norma dell'art. 32, primo comma del D.P.R. n. 633/1972, sono **trimestrali** <<I contribuenti che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato un volume d'affari non superiore a lire seicento milioni>> **pari a 309.874,14 euro** <<per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e per gli esercenti arti e professioni, ovvero di lire un miliardo>> **pari a 516.456,90 euro** <<per le imprese aventi per oggetto altre attività>>. Sono invece **"mensili"** i contribuenti che superano tali limiti.

E' inoltre stabilito che <<Nei confronti dei contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività, e non provvedono alla distinta annotazione dei corrispettivi resta applicabile il limite di lire seicento milioni>> **pari a 309.874,14 euro** <<relativamente a tutte le attività esercitate>>.

Per stabilire se il limite di **309.874,14 euro** è superato da parte delle imprese esercenti attività miste, occorre che le operazioni IVA siano distintamente contabilizzate. Se non esiste una distinta contabilità, le imprese miste che superano i **309.874,14 euro** sono contribuenti mensili ai fini IVA. A questo proposito, bisogna rilevare che sono pochissime le imprese miste che possono registrare separatamente i due tipi di corrispettivi.

Il doppio limite per le imposte sui redditi

Come si è già detto, a norma dell'art. 18, D.P.R. 600/1973, considerati i nuovi limiti di **400 mila euro e 700 mila euro** in vigore dal **14 maggio 2011**:

- sono ammessi al regime di contabilità semplificata le imprese i cui ricavi, **conseguiti in un an-**

no intero non superano l'ammontare di **400.000 euro** per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di **700.000 euro** per le imprese aventi per oggetto altre attività;

- in mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi; è cioè applicabile il limite più alto di **700mila euro**.

La norma afferma che sono minori e in regime di contabilità semplificata per natura le imprese individuali e le società di persone qualora i ricavi conseguiti in un anno intero non abbiano superato l'ammontare di **400.000 euro** per le imprese aventi

per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di **700.000 euro** per le imprese aventi per oggetto altre attività. Queste imprese sono esonerate dalla tenuta della contabilità ordinaria e possono tenere la contabilità semplificata. La norma è chiara per le imprese che esercitano un solo tipo di attività. Per le imprese miste la norma prosegue così: <<Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi alla attività prevalente>>. Anche questo periodo della norma è chiaro.

ESEMPI

1) Si faccia il caso di un'impresa i cui ricavi complessivi ammontano a **600mila euro** di cui **180mila euro** per servizi e **420mila euro** per non servizi; prevalgono i ricavi per non servizi. In questo caso il limite applicabile è quello di **700mila euro**, limite non superato.

2) In un altro esempio, invece, i ricavi complessivamente ammontano a **600mila euro** di cui **420mila euro** per servizi e **180mila euro** per non servizi; prevalgono i ricavi per servizi e perciò il limite applicabile è quello di **400.000 euro**, limite superato.

E' chiaro, ma bisogna ammettere che è strano che l'impresa del primo esempio sia minore e quella del secondo esempio non lo sia.

Ma la norma prosegue: <<in mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi>> è cioè applicabile il limite più alto di **700mila euro**, in vigore dal **14 maggio 2011**. Questa norma afferma che le imprese miste per le quali non esiste la dimostrazione contabile che i ricavi derivano prevalentemente dai non servizi il limite non è quello di **400mila euro**, ma quello di **700mila euro**.

E' semplice, ma sbalorditiva. Infatti, se le due imprese di cui agli esempi non distinguono in contabilità i ricavi, che complessivamente sono di **600mila euro** annui, sono entrambe imprese minori: è minore anche la seconda. Ne consegue che è favorita proprio l'impresa contabilmente meno precisa.

Un limite unico di ricavi eviterebbe la confusione

Sono molte le imprese in difficoltà a causa dei due limiti introdotti dalla legge n. 413/1991, cioè da oltre venti anni, e dello strano criterio che punisce il contribuente diligente. Perciò, il suggerimento più volte dato di fissare un unico limite per le imposte sui redditi, limite che può anche essere diverso da quello dell'IVA, vale sempre e continuerà a valere. Solo così le imprese potranno uscire dal labirinto in cui sono state spinte. Del resto, il limite realmente esistente per la quasi totalità delle imprese è stato quello di un miliardo delle vecchie lire, **pari a 516.456,90 euro**, o di **700mila euro** dal **14 maggio 2011**, in quanto: tutte le imprese compiono operazioni miste (se di servizi qualche operazione di cessione, se di non servizi qualche operazione di servizi); le stesse imprese non tengono contabilità separate per i due tipi di ricavi perché molto spesso è

impossibile o è possibile ma costa troppo.

Per legge, contrariamente a quanto è disposto per l'IVA, la mancanza della distinta contabilità provoca ai fini delle imposte sui redditi l'applicazione del limite più alto, prima di un miliardo delle vecchie lire, **pari a 516.456,90 euro**, poi di **700mila euro** dal **14 maggio 2011**. Perciò, il limite più basso, prima di lire seicento milioni **pari a 309.874,14 euro**, poi di **400mila euro** dal **14 maggio 2011**, si applica ai fini del reddito delle imprese miste soltanto in casi eccezionali.

La difficile e complicata coesistenza dei due limiti

In relazione alle osservazioni finora svolte sulla difficile coesistenza dei due limiti, si possono fare due esempi relativi a imprese che esercitano attività commerciali (di non servizi) e attività di servizi. Negli esempi vengono trattati soltanto gli aspetti contabili ai fini delle imposte sui redditi.

ESEMPIO n. 1

Impresa che esercita l'attività di commercio al dettaglio di porte e infissi e attività di assistenza e riparazioni.

Ricavi del 2011: **150mila euro** per l'attività di non servizi e **450mila euro** per l'attività di servizi. I ricavi delle

due attività non sono registrati separatamente. Si applica quindi il limite di **700mila euro**, e l'impresa nel **2012** è ammessa di diritto, salvo opzioni, alla tenuta della contabilità semplificata. Se, invece, questa impresa fosse stata diligente e avesse eseguito la "distinta annotazione" dei ricavi, il riferimento si sarebbe dovuto fare "all'ammontare dei ricavi relativi alla attività prevalente". Essendo prevalente l'attività di servizi, con **450mila euro** di ricavi rispetto ai **150mila euro** dell'attività di non servizi, la diligenza dell'impresa verrebbe "premiata" con l'obbligo della contabilità ordinaria, in quanto si applica il limite di **400mila euro**.

ESEMPIO n. 2

Impresa che esercita l'attività di commercio al dettaglio di ricambi e accessori per auto e moto e attività di riparazione gomme, equilibratura e lavaggio auto.

Ricavi del 2011: 10mila euro per l'attività di non servizi e **680mila euro** per l'attività di servizi. I ricavi delle due attività sono registrati distintamente. Quindi, si considera attività prevalente quella di servizi e si applica il limite di **400mila euro**. Ne consegue che l'impresa, dal **2012**, è comunque obbligata alla contabilità ordinaria. Se, invece, l'impresa non avesse eseguito la distinta annotazione degli incassi, considerato che <<in mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi>> si applicherebbe il limite più alto di **700mila euro**. A nulla vale il fatto che i ricavi dell'attività di non servizi siano di poche migliaia di euro, mentre i ricavi dell'attività di servizi siano, da soli, ampiamente superiori a **400mila euro**. E' strano, ma è così da più di venti anni.

Tavola n. 1 - Le regole per il regime semplificato e ordinario

REGIME	Limite Ricavi	Norme di riferimento	Determinazione Reddito	Tenuta libri contabili
Semplificato	400mila euro (servizi) 700mila euro (altre attività) applicabile dal 2011. <i>E' previsto il ragguglio ad anno dei ricavi, come, ad esempio, in caso di inizio attività nel corso dell'anno</i>	Art. 66 Tuir, D.P.R. 917/86; art. 18, D.P.R. 600/1973	Analitica	Registri IVA con integrazioni ai fini del reddito
Ordinario	Oltre 400mila euro (servizi) Oltre 700mila euro (altre attività) applicabile dal 2011. <i>E' previsto il ragguglio ad anno dei ricavi, come, ad esempio, in caso di inizio attività nel corso dell'anno</i>	Artt. 56 e seguenti, TUIR, D.P.R. 917/86	Analitica	Registri IVA Libro giornale mastro Libro inventari Registro beni ammortizzabili

Tavola n. 2 - Le regole per l'IVA trimestrale o mensile dal 2012

Liquidazioni	Limite volume d'affari	Norme di riferimento	Determinazione IVA
Trimestrali a seguito di opzione con l'1% in più	400mila euro (servizi) 700mila euro (altre attività) applicabile dal 2012	Art. 7, D.P.R. 14 ottobre 1999 n. 542; art. 32, D.P.R. 633/1972	Analitica "IVA da IVA"
Mensili naturali	Oltre 400mila euro (servizi) Oltre 700mila euro (altre attività) applicabile dal 2012	Art. 1, D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100	Analitica "IVA da IVA"

**LE 10 REGOLE DELL'AUTOTUTELE
PER GLI UFFICI DELLE ENTRATE**



- 1) L'autotutela non è un "optional" che si possa attuare o non attuare: serve a controllare l'attività dei funzionari
- 2) Qualsiasi atto infondato è annullabile senza limiti di tempo
- 3) L'atto sbagliato deve essere eliminato anche se il contribuente non presenta alcuna istanza
- 4) L'atto sbagliato deve essere soppresso anche se è divenuto definitivo per decorso dei termini per ricorrere
- 5) L'atto sbagliato deve essere annullato anche se il ricorso è respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di forma
- 6) L'atto sbagliato deve essere eliminato anche se vi è pendenza di giudizio
- 7) L'atto sbagliato deve essere annullato anche se il contribuente non ha fatto ricorso
- 8) In caso di inerzia dell'ufficio emittente, l'atto sbagliato può essere annullato dal superiore ufficio
- 9) Il funzionario che non annulla l'atto sbagliato rischia di pagare di tasca propria le spese di giudizio
- 10) L'annullamento dell'atto comporta il rimborso delle somme indebitamente riscosse

Le ipotesi di annullamento in autotutela

Francofonte, 10 aprile 2013

Salvina Morina

Tonino Morina

Il regolamento sull'autotutela, di cui al decreto 11 febbraio 1997, n. 37, riconosce il principio sacrosanto che chi ha il potere di fare ha anche il dovere-potere di disfare o di correggere il proprio errore.

Qualsiasi atto sbagliato deve essere annullato dall'ufficio anche se:

- l'atto è divenuto ormai definitivo per decorso dei termini per ricorrere;
- l'atto sbagliato non è mai definitivo;
- il ricorso è stato presentato ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi formali (inammissibilità, irricevibilità, improcedibilità); il contenuto dell'atto prevale sulla forma;
- vi è pendenza di giudizio;
- il contribuente non ha prodotto alcuna istanza.

Ai fini dell'autotutela, all'ufficio è attribuito il solo e unico compito di verificare, in modo del tutto autonomo e indipendente, se l'atto è legittimo o meno.

1 Se la pretesa è infondata in tutto o in parte, va ritirata o ridotta per
2 ristabilire un corretto rapporto con il contribuente, che non può essere
3 chiamato a pagare tributi che non sono strettamente previsti dalla legge.

4 L'atto sbagliato che viene annullato comporta l'obbligo di restituzione
5 delle somme indebitamente riscosse.

6 L'annullamento in autotutela dell'atto illegittimo o infondato ha un solo
7 limite: *che esista una sentenza passata in giudicato favorevole*
8 *all'ufficio*; deve però trattarsi di una sentenza *che abbia pronunciato sul*
9 *"merito" del rapporto tributario.*

11 L'autotutela serve ad entrambe le parti - fisco e contribuente - perché:

- 12 ➤ tutela l'amministrazione finanziaria;
- 13 ➤ tutela il cittadino interessato all'annullamento o alla correzione.

14 L'autotutela conviene perché fa risparmiare all'Amministrazione pubblica
15 brutte figure e il pericolo di risarcire il contribuente erroneamente
16 perseguitato. Un'accurata autotutela consente di:

- 18 ➤ ridurre il contenzioso;
- 19 ➤ migliorare il rapporto fisco-contribuente.

20 Per evitare di aprire liti inutili e dispendiosi per l'amministrazione
21 finanziaria, è dovere degli uffici annullare gli atti illegittimi e infondati
22 emessi e fare di tutto per evitare il contenzioso. L'invito che viene fatto
23 spesso dalla direzione centrale dell'agenzia delle Entrate di Roma è chiaro:
24 gli uffici non devono procurare liti, ma gettito, evitando in ogni modo di
25

1 creare contenzioso inutile soprattutto quando è poco sostenibile la pretesa
2 impositiva.

Le ipotesi di annullamento

3 L'articolo 2 del regolamento sull'autotutela elenca alcune delle ipotesi di
4 annullamento d'ufficio, anche senza necessità di istanza di parte. Le
5 ipotesi previste dall'articolo sono le seguenti:

- 6 **1.** errore di persona;
- 7 **2.** errore logico o di calcolo;
- 8 **3.** errore sul presupposto dell'imposta;
- 9 **4.** doppia imposizione;
- 10 **5.** mancata considerazione di versamenti eseguiti;
- 11 **6.** mancanza di documenti successivamente sanata;
- 12 **7.** sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o
13 agevolazioni precedentemente negati;
- 14 **8.** errore materiale del contribuente riconoscibile dal fisco.

15
16
17 L'elenco degli atti annullabili è puramente indicativo perché qualsiasi atto
18 sbagliato va annullato subito, senza perdere tempo. Meglio ancora quando
19 si evita l'emissione di atti infondati annullabili. Perciò, gli uffici, prima di
20 emettere un qualsiasi atto impositivo, hanno il dovere di controllare
21 attentamente i verbali delle verifiche o i processi verbali di constatazione.

22
23 Magari essi contengono numeri esagerati, ma qualche volta sono numeri
24 senza gambe, nel senso che non possono sostenere alcun atto impositivo.

25 In questo caso, è evidente che l'atto è meglio che non venga emesso.

1 Nel caso di presentazione di un'istanza di annullamento in autotutela, gli
2 uffici dovrebbero rispettare le disposizioni sulla trasparenza, di cui
3 all'articolo 2, comma 1, della legge 7 agosto 1990, n. 241. Queste norme
4 prevedono che <<la pubblica amministrazione ha il dovere di>>
5 concludere il procedimento <<mediante l'adozione di un provvedimento
6 espresso>> e che, di norma, il procedimento si deve concludere entro 30
7 giorni. In verità, quasi nessuno rispetta questo termine, per la ragione che
8 gli uffici, alle prese con i cosiddetti obiettivi di fine anno, tra accertamenti,
9 verifiche, controlli, statistiche e altro, non hanno tempo per ascoltare i
10 cittadini ingiustamente disturbati e annullare o rivedere in autotutela i
11 propri atti sbagliati. La conseguenza è che da qualche anno l'autotutela è
12 stata "dimenticata" e sembra appartenere al passato, anche perché alcuni
13 uffici non hanno tempo per riconoscere i propri errori, ma ne hanno
14 ancora meno per riconoscere gli errori dei contribuenti, anche se fatti in
15 buona fede o per colpe a loro non imputabili. E' vero che l'evasione c'è ed
16 è tanta, ma se si sbaglia, l'ufficio deve annullare subito l'atto sbagliato,
17 nel rispetto del cittadino ingiustamente perseguitato.

Come si fa l'autotutela

16 Con la "richiesta di esercizio dell'autotutela", il cittadino chiede
17 all'ufficio di riesaminare un atto che deve essere corretto o annullato. La
18 richiesta del contribuente può essere fatta in carta libera, da presentare
19 direttamente all'ufficio o da spedire a mezzo raccomandata. Il
20 contribuente può anche usare il nuovo modello reso disponibile
21 dall'agenzia delle Entrate a partire dal 22 ottobre 2012. I cittadini, che
22 intendono usare il nuovo modello, possono chiederne una copia presso gli
23 uffici, così come possono prelevarlo dal sito dell'agenzia delle Entrate,
24 all'indirizzo www.agenziaentrate.it. In questo caso, sulla "home page" del
25

1 sito, cioè sulla pagina iniziale, tra gli “strumenti”, è indicata la voce
2 “modelli”. Cliccando su modelli, si accede in una pagina che contiene
3 varia modulistica disponibile. Alla voce “modelli da presentare
4 esclusivamente in ufficio” si può prelevare il modello “richiesta di
5 esercizio dell’autotutela”. L’istituto dell’autotutela consente
6 all’amministrazione finanziaria, anche in pendenza di giudizio o nei casi
7 in cui le pretese di recupero sono ormai definitive e non più impugnabili,
8 di annullare i propri atti illegittimi. In autotutela, nel rispetto dei cittadini,
9 gli atti sbagliati si possono annullare sempre, senza limiti di tempo.
10 Sbagliare in materia fiscale è la cosa più facile che possa capitare. Però,
11 non tutti sono pronti a riconoscere l’errore. Si deve perciò lodare il
12 comportamento degli uffici della pubblica amministrazione che, quando
13 sbagliano, ammettono l’errore e, in autotutela, annullano l’atto infondato.
14 Inoltre, l’autotutela non richiede necessariamente l’iniziativa da parte del
15 cittadino. Infatti, l’amministrazione finanziaria può procedere, anche
16 d’ufficio, all’annullamento degli atti amministrativi viziati in tutte le
17 ipotesi in cui ne riscontra l’illegittimità o infondatezza e, quindi,
18 l’inconsistenza della pretesa erariale. Ai fini dell’autotutela, non rileva il
19 fatto che l’atto sia diventato definitivo per decorso dei termini, e
20 nemmeno l’assenza di istanza del contribuente. Resta fermo, come
21 opportunamente precisato nel modello reso disponibile dall’agenzia delle
22 Entrate a partire dal 22 ottobre 2012, che la richiesta di esercizio
23 dell’autotutela non sospende i termini per l’eventuale ricorso contro gli
24 atti che possono essere impugnati davanti alla Commissione tributaria
25 provinciale.

Domanda

L'ufficio, dopo tanti tentativi, mi ha finalmente annullato una cartella di pagamento che, per evitare di essere disturbato, avevo già pagato entro i 60 giorni previsti. E' giusto che, dopo sei mesi dell'annullamento, debba ancora pregare l'ufficio a rimborsarmi le somme pagate e non dovute?

Risposta

Salvina Morina Tonino Morina

***La Cassazione ordina che l'autotutela
sia fatta in tempi brevi***

E' ingiustificato il comportamento dell'ufficio che ritarda nel disporre il rimborso delle somme pagate e non dovute. L'atto sbagliato, che è stato, annullato, comporta che le somme indebitamente incassate devono essere restituite al contribuente in tempi brevi. Al riguardo, si ricorda che, in presenza di un errore dell'amministrazione, non è vero che lo sgravio è facoltativo, in quanto l'agenzia delle Entrate, come tutta la pubblica amministrazione, <<deve conformarsi alle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione>> (sentenza della Cassazione, 6283/2012, emessa nell'udienza del 2 aprile 2012 e depositata il 20 aprile 2012). L'autotutela, in caso di errore dell'ufficio, è obbligatoria e non vi è spazio <<alla mera discrezionalità poiché essa verrebbe necessariamente a sconfinare nell'arbitrio, in palese contrasto con l'imparzialità, correttezza e buona amministrazione che sempre debbono informare l'attività dei funzionari pubblici>>. Tutti i cittadini meritano rispetto. Gli uffici, quando sbagliano e colpiscono ingiustamente un cittadino onesto, devono ricordarsi delle norme sull'autotutela, che consentono di annullare gli atti sbagliati, riconoscendo in tempi ragionevoli il rimborso delle somme pagate e non dovute.

Domanda

A seguito di un problema informatico, per un mio cliente, non risulta presentata la dichiarazione Iva del 2009 con importi a credito di oltre 200mila euro, che ha compensato negli anni successivi. Il cliente non ha evaso nulla e l'agenzia delle Entrate richiede il pagamento di circa 300mila euro, comprensivo di sanzioni e interessi. Mi chiedo come sia possibile che il Fisco, per una dichiarazione omessa, "trasformi" il credito in debito. Ho chiesto il riconoscimento del credito in autotutela, ma l'ufficio mi riferisce che, in base alla circolare 34/E del 2012, dovrei fare pagare al mio cliente i 300mila euro chiesti e poi aprire il contenzioso per il riconoscimento del credito di 200mila euro. Quello che mi chiede l'ufficio è impossibile e io non so cosa fare.

Risposta

Salvina Morina Tonino Morina

Crediti da dichiarazioni omesse in attesa di chiarimenti

L'autotutela è scomparsa in caso di dichiarazioni annuali omesse con importi a credito. Questo per la ragione che gli uffici, dopo la circolare 34/E del 6 agosto 2012, non riconoscono più i crediti che risultano da una dichiarazione omessa. Invece, fino al 5 agosto 2012, sulla base delle indicazioni fornite dalle stesse Entrate, prima con la circolare 222/E del 30 novembre 2000, poi con la risoluzione 74/E del 19 aprile 2007, gli uffici riconoscevano i crediti in autotutela, previo controllo dei documenti, con la sola richiesta di una sanzione di 258 euro per l'omissione. Dopo la circolare 34/E del 6 agosto 2012, per le Entrate, "dimenticare" di presentare i conti annuali dell'Iva, dell'Irap o dei redditi, comporta per i contribuenti il pagamento dei crediti, più sanzioni del 30%, interessi e spese, e solo dopo, attivando il contenzioso che può anche durare 10 anni, potranno avere il rimborso del credito. Si deve precisare che per la Cassazione <<la negazione della detrazione nell'anno in verifica di un credito dell'anno precedente, per il quale la dichiarazione era stata omessa, non può essere ricondotta al mero controllo cartolare, in quanto implica verifiche e valutazioni giuridiche, dovendo ritenersi che il disconoscimento dei crediti e l'iscrizione della conseguente maggiore imposta dovevano, pertanto, avvenire previa emissione di motivato avviso di rettifica>> (*ordinanza 5318/2012, udienza 6 marzo 2012, depositata il 3 aprile 2012*). Per le Entrate, gli uffici sono disposti, se ne ricorrono i presupposti, al <<*riconoscimento del credito in tempo reale*>> (*lettera del 9 agosto 2012*). I contribuenti sono in attesa di sapere come ottenere *il credito in tempo reale*, fermo restando che la sanzione del 30% dovrà essere rivista, mantenendo magari la sanzione fissa di 258 euro.

Domanda

1 Ho ricevuto una cartella con richiesta di imposte, sanzioni ed interessi,
2 perché non mi è stata riconosciuta la detrazione Irpef del 36%, per
3 ristrutturazione edilizia, in quanto nelle fatture non era stato indicato
4 separatamente il costo della manodopera. E' vero che questa distinzione
non è più obbligatoria e che posso chiedere all'ufficio di annullare la
richiesta di pagamento?

Risposta a cura di Salvina Morina e Tonino Morina

Grazie al favor rei si può chiedere

l'annullamento della cartella di pagamento

8 La risposta è affermativa. Gli sconti fiscali del 36% per interventi di
9 recupero del patrimonio edilizio o del 55% per la riqualificazione
10 energetica degli edifici sono "salvi", anche se nelle fatture non è stato
11 indicato separatamente il costo della manodopera. La norma che ha
12 cancellato l'obbligo di indicare separatamente le spese per la manodopera
13 ha effetto sia per le spese sostenute nel 2011, sia per quelle sostenute in
14 anni precedenti. Si applica cioè il principio del favor rei, in base al quale
15 nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una
16 legge posteriore, non costituisce violazione punibile. La detrazione del
17 36% per interventi iniziati nel 2011 spetta anche nel caso di mancato invio
18 della comunicazione preventiva al Centro operativo di Pescara, obbligo
19 comunque soppresso dal 14 maggio 2011 (circolare 19/E del 1° giugno
20 2012). Grazie al principio del favor rei, gli uffici possono annullare in
21 autotutela gli atti di contestazione o le cartelle emesse nei confronti dei
22 contribuenti ai quali hanno negato la detrazione del 36 o del 55% perché
23 nelle fatture non era indicato il costo della manodopera. Questo per la
24 ragione che, nel rispetto del favor rei, cioè del principio di legalità, se
25 diviene lecito un comportamento posto in essere nella vigenza di una
norma che in precedenza lo sanzionava, può accadere che, al momento
dell'abolizione: a) la sanzione non è stata ancora irrogata; b) la sanzione è
stata irrogata, ma l'obbligato non ha ancora pagato alcuna somma; c)
l'obbligato ha pagato in tutto o in parte la sanzione in dipendenza di un
provvedimento non ancora definitivo; d) l'obbligato ha pagato in tutto o
in parte la sanzione a seguito di provvedimento definitivo. Nel primo caso
a) nessuna sanzione può essere irrogata; nel secondo b) nessuna somma
può essere pretesa; nel terzo c) la somma versata va restituita; nel quarto
d) la somma versata non può essere restituita. Si può perciò affermare che,
considerata la soppressione dell'adempimento superfluo, che consisteva
nell'indicazione separata del costo della manodopera, è escluso che la
passata inosservanza della formalità bocciata possa essere: rilevata;
sanzionata; posta in riscossione.

Domanda

1 Per colpa del mio commercialista, che non ha presentato all'ufficio la
2 documentazione chiesta per l'anno 2008, mi è stato notificato un
3 accertamento con richieste di oltre 200mila euro, tra imposte, sanzioni ed
4 interessi. Mi sono recato in ufficio e ho dimostrato che le richieste fatte
5 sono comunque sbagliate, perché non ho evaso nulla. Ho diritto
6 all'annullamento?

Risposta

Salvina Morina Tonino Morina

**SOLO LA SENTENZA PASSATA IN GIUDICATO
ESCLUDE L'APPLICAZIONE DELL'AUTOTUTELA**

9 La risposta è affermativa. L'ufficio, dopo avere controllato la
10 documentazione esibita e verificato che non è stato evaso nulla, può
11 annullare in autotutela l'accertamento e le eventuali conseguenti iscrizioni
12 a ruolo, nel rispetto dei principi di correttezza che stanno alla base del
13 rapporto "Fisco - contribuente" improntato alla trasparenza. La
14 trasparenza esige la massima correttezza, come insegna la Suprema Corte,
15 quando afferma: "*la Pubblica amministrazione e anche l'amministrazione
16 finanziaria dovrebbe improntare lo svolgimento della propria attività,
17 non a trarre profitto dall'errore del cittadino e del contribuente, ma a
18 principi di correttezza, imparzialità e buona amministrazione così come
19 prevede l'articolo 97 della Costituzione*" (Corte di Cassazione, sezione
20 prima civile, sentenza 4878 dell'8 agosto 1988). L'ufficio sa benissimo
21 che l'autotutela non è applicabile soltanto "*per motivi sui quali sia
22 intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione
23 finanziaria*"; la "sentenza" è il procedimento con il quale il giudice
24 competente definisce il processo e nel caso in esame non esiste alcuna
25 sentenza. L'autotutela può quindi essere esercitata senza limiti di tempo,
nei confronti di atti sub iudice, ovvero di atti divenuti inoppugnabili per il
decorso dei termini utili per l'impugnazione; neppure il giudicato
costituisce quindi ostacolo all'autotutela, che è preclusa solo per i motivi
sui quali sia intervenuta "*sentenza passata in giudicato favorevole
all'amministrazione finanziaria*". A tale riguardo, l'articolo 2-quater del
decreto legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla legge 30
novembre 1994, n. 656; la norma, che ha proprio per titolo "autotutela",
dispone che il potere di annullamento d'ufficio o di revoca sussiste
"*anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti
illegittimi o infondati*". Insomma, l'autotutela non ha limiti quando serve
ad eliminare evidenti ingiustizie; perciò, la norma va letta come se fosse

1 scritta così: il potere di annullamento d'ufficio o di revoca sussiste "*anche*
2 *in pendenza di giudizio o, in caso di non impugnabilità, di atto illegittimo*
3 *o infondato*"; oppure, più semplicemente così: il potere di annullamento
4 d'ufficio o di revoca sussiste "*anche in pendenza di giudizio o di atto*
5 *illegittimo o infondato*". Autotutela significa soprattutto autocorrezione e
6 correttezza, come insegna la stessa Corte di Cassazione, che con sentenza
7 2575 del 29 marzo 1990, afferma che "*in uno Stato moderno, il vero*
8 *interesse del Fisco non è affatto quello di costringere il contribuente a*
9 *soddisfare pretese sostanzialmente ingiuste profittando di situazioni*
10 *contingenti favorevoli al Fisco sul piano amministrativo o processuale,*
11 *bensì quello di curare che il prelievo fiscale sia sempre in armonia con*
12 *l'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo, sì da non*
13 *compromettere per il futuro la fonte del gettito e, al tempo stesso, da*
14 *stimolare il contribuente alla lealtà fiscale*".
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

Domanda

1 Dopo avere chiesto più volte all'ufficio di annullare un atto sbagliato, il
2 funzionario mi ha risposto che è meglio che faccia il ricorso. Nel caso
3 specifico, l'ufficio ha comminato la decadenza delle agevolazioni "prima
4 casa" per la ragione che ho trasferito la residenza nella casa acquistata con
5 le agevolazioni dopo circa tredici mesi. Ho fatto presente all'ufficio che
6 era sbagliato quello che stava facendo, per la ragione che la stessa agenzia
7 delle Entrate, con la risoluzione 192/E del 6 ottobre 2003, ha precisato che
8 <<si deve ritenere che quanto meno entro il termine triennale di
9 decadenza del potere di accertamento dell'ufficio, il contribuente, se
10 voleva beneficiare delle agevolazioni fiscali, doveva avere realizzato la
11 finalità dichiarata di "destinare ad abitazione l'immobile acquistato"
12 (confronta sentenza n. 9149 del 7 luglio 2000 della Suprema Corte di
13 Cassazione)>>. E' giusto che l'ufficio mi costringa a fare il contenzioso
14 per non avere il coraggio o il tempo di annullare in autotutela l'atto
15 sbagliato?

Risposta

Salvina Morina Tonino Morina

L'annullamento in autotutela non è un "optional"

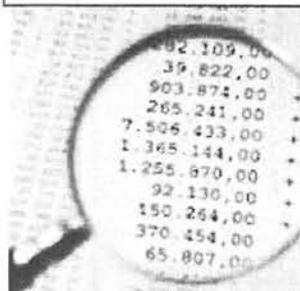
15 Non è corretto il comportamento dell'ufficio che invita il contribuente a
16 fare il ricorso in presenza di un atto palesemente sbagliato. Il "guaio" è
17 che negli ultimi anni il contenzioso è diventato il "gioco dell'oca". Ad
18 ogni sentenza favorevole per il contribuente, segue il ricorso dell'ufficio
19 che, in genere, non rinuncia alla lite, anche se è sicuro di perdere. Non è
20 giusto perché i fastidi per i contribuenti, non solo in termini economici,
21 sono notevoli. Ma gli uffici se ne lavano le mani, lasciando fare ai giudici,
22 e, anche se perdono in tutti e due i primi gradi di giudizio, proseguono la
23 lite fino alla Cassazione. Insomma, almeno dieci anni di sofferenze per i
24 contribuenti. Nel caso specifico, con il contribuente che ha trasferito la
25 residenza nella casa acquistata con le agevolazioni dopo circa tredici mesi,
cioè ampiamente prima del <<termine triennale di decadenza del potere di
accertamento dell'ufficio>> (risoluzione 192/E del 6 ottobre 2003), l'atto
di decadenza delle agevolazioni "prima casa" deve essere annullato in
autotutela per evitare un inutile contenzioso. In tema di autotutela, occorre
ricordare gli insegnamenti contenuti nella lettera-circolare 195/S del 5
agosto 1998. Con questo documento, il ministero delle finanze ricorda
agli uffici <<che non tengono conto della normativa vigente>> e, in
particolare del decreto sull'autotutela 11 febbraio 1997, n. 37, che l'atto

1 sbagliato è annullabile senza limiti di tempo. La lettera-circolare 195/S
2 prosegue, avvertendo gli uffici sui rischi che corrono con le liti temerarie.
3 Essa categoricamente avverte che l'autotutela non è <<una specie di
4 optional>> e l'ufficio emittente <<non possiede una potestà discrezionale
5 di decidere a suo piacimento se correggere o no i propri errori>> perché il
6 mancato esercizio dell'autotutela di un atto illegittimo <<può portare alla
7 condanna alle spese dell'amministrazione con conseguente danno erariale
8 (la cui responsabilità potrebbe essere fatta ricadere sul dirigente
9 responsabile del mancato annullamento dell'atto)>>.
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

Fiscal Focus 20 marzo 2013

***L'autotutela fatta bene evita la lite
di Salvina Morina e Tonino Morina***

***La direzione provinciale di Siracusa, tramite l'ufficio di Noto,
riconosce l'errore e annulla l'atto sbagliato***



In Italia è tutto pittoresco, a cominciare dalla politica. È così che la pensano molti cittadini inglesi. Ma in Italia, il Fisco è anche una cosa molto seria. Se ne è accorta una cittadina inglese che ha fatto i conti con un sistema complicato che, per fortuna, prevede l'autotutela, che significa trasparenza, correttezza e rispetto dei cittadini onesti. Anche se l'autotutela negli ultimi anni è stata quasi dimenticata, come è successo per la cittadina inglese, l'autotutela esiste, così come esistono i funzionari bravi e capaci dell'Agenzia delle Entrate che, disposti a riconoscere i loro errori, annullano gli atti sbagliati.

La conclusione è che, nel rispetto dell'autotutela, l'Agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Siracusa, tramite l'ufficio di Noto, ha fatto un bel regalo alla cittadina inglese. Per descrivere la vicenda, è bene raccontare i fatti. La signora inglese, nel 2012, riceve la richiesta della documentazione relativa al 2008, anno in cui esercita a Siracusa l'attività di pubbliche relazioni. La signora, infastidita dalla richiesta fatta dall'ufficio per un'attività che ha cessato nel 2009 perché si era rilevata improduttiva, consegna la documentazione chiesta, dimenticandosi però di portare le fatture di acquisto. A questo punto, dopo che il diligente funzionario dell'ufficio di Noto esamina la documentazione, viene emesso un atto di accertamento con richiesta di imposte, sanzioni e interessi per oltre 100mila euro, più di 200milioni delle vecchie lire. La richiesta è conseguenza del fatto che, mancando le fatture di acquisto, l'ufficio recupera a tassazione i costi indicati per il 2008. Dopo la notifica dell'atto di

1 accertamento, la signora inglese si reca presso l'ufficio di Noto,
2 facendo presente che i costi indicati nella dichiarazione
3 presentata per il 2008, con il modello Unico 2009, sono effettivi
4 e tutti regolarmente documentati e, perciò, l'accertamento emesso
5 doveva essere annullato in autotutela. Per la signora inglese, era
6 incomprensibile che l'ufficio l'avesse disturbata dopo quasi
7 quattro anni dalla cessazione dell'attività. In ogni caso, la
8 documentazione, per sua fortuna, era ancora in suo possesso e,
9 pertanto, la esibisce all'ufficio di Noto che, a sua volta, si rende
10 disponibile sia ad esaminare la documentazione tardivamente
11 prodotta sia ad annullare l'accertamento in autotutela. La signora
12 inglese accompagna la richiesta di annullamento
13 dell'accertamento, con una puntuale relazione e una pignoleria
14 tutta britannica in merito alle spese sostenute per la sua attività di
15 pubbliche relazioni. Nella richiesta di annullamento in autotutela
16 si rileva che la stessa veniva fatta allo scopo di evitare una lite
17 inutile, considerato che la signora inglese, con la consegna dei
18 documenti, aveva dimostrato che era in ogni caso estranea a
19 qualsiasi pretesa impositiva.

20 Insomma, l'**accertamento doveva** essere annullato per mancanza
21 del presupposto impositivo. In tema di autotutela, gli uffici
22 devono osservare le indicazioni contenute nella circolare 22/E
23 dell'11 giugno 2012, con la quale l'agenzia delle Entrate di
24 Roma punta molto sulla riduzione delle liti con i contribuenti.
25 Perciò, la parola d'ordine è "ridurre il contenzioso", anche se
spesso viene letta al contrario da alcuni uffici come se fosse
scritto "moltiplicare il contenzioso". In caso di errore dell'ufficio,
il cittadino merita rispetto e l'atto sbagliato va annullato in
autotutela senza perdere tempo.

L'annullamento dell'atto errato non è un optional, ma va fatto
senza indugi ogni volta che ne ricorrono i presupposti. Al
riguardo, il direttore dell'agenzia delle Entrate centrale di Roma,
Attilio Befera, in una sua lettera del **5 maggio 2011**, inviata agli
uffici dell'Agenzia delle Entrate, dal titolo "**correttezza ed
efficienza nell'azione di controllo**", ha affermato che si devono
evitare comportamenti vessatori nei confronti dei cittadini,
indicando la regola da seguire che è molto semplice. "**È una
regola di rispetto: comportiamoci tutti come funzionari del**

1 *fisco, così come vorremmo essere tutti trattati come*
2 *contribuenti*". È quello che, in maniera lodevole, hanno fatto i
3 funzionari dell'ufficio delle Entrate di Noto che, dopo avere
4 attentamente esaminato la documentazione esibita, hanno
5 annullato l'accertamento in autotutela, comunicando alla signora
6 inglese che l'accertamento relativo al 2008, notificato in data 12
7 giugno 2012, a firma del direttore provinciale Gianfranco Antico,
8 «è privo di effetti e le somme richieste non sono dovute».

9 La vicenda dimostra che l'autotutela esiste.

10 Autotutela significa soprattutto autocorrezione e correttezza,
11 come insegna la stessa Corte di Cassazione, che con sentenza
12 2575 del 29 marzo 1990, di 23 anni fa, afferma che «in uno Stato
13 moderno, il vero interesse del Fisco non è affatto quello di
14 costringere il contribuente a soddisfare pretese sostanzialmente
15 ingiuste profittando di situazioni contingenti favorevoli al Fisco
16 sul piano amministrativo o processuale, bensì quello di curare
17 che il prelievo fiscale sia sempre in armonia con l'effettiva
18 capacità contributiva del soggetto passivo, sì da non
19 compromettere per il futuro la fonte del gettito e, al tempo stesso,
20 da stimolare il contribuente alla lealtà fiscale». Il Fisco che
21 riconosce la buona fede del cittadino e i diritti del contribuente,
22 nel rispetto delle norme sull'autotutela, rivaluta la sua immagine
23 e salva il rapporto tributario.
24
25

Le 10 regole del ravvedimento

1. Chi può chiedere il perdono

I contribuenti, che omettono o eseguono tardivamente adempimenti o versamenti o commettono irregolarità nelle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Irap, dell'Iva, dei sostituti d'imposta (modello 770), possono valersi del ravvedimento.

2. Sanzioni ridotte per chi si pente spontaneamente

I contribuenti che si "pentono" fruiscono delle riduzioni automatiche delle sanzioni applicabili, a condizione che le violazioni oggetto di regolarizzazione non siano state già constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento -inviti di comparizione, questionari, richiesta di documenti, eccetera - delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Insomma, il perdono deve essere spontaneo.

3. Il perdono per chi omette l'Unico 2013 "on line"

Le dichiarazioni sono considerate valide se presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, ferma restando l'applicazione delle sanzioni per il relativo ritardo. Le dichiarazioni presentate dopo 90 giorni si considerano omesse ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle somme dovute in base agli imponibili indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta. Ad esempio, chi non presenta in via telematica entro **il 30 settembre 2013**, l'Unico 2013, può valersi del ravvedimento, in scadenza il **29 dicembre 2013, che slitta a lunedì 30 dicembre**.

4. Sanzioni per l'Unico 2013 presentato entro 90 giorni

I contribuenti che presentano **Unico 2013** entro 90 giorni dalla scadenza del termine, per pagare le sanzioni relative alla tardiva presentazione, devono verificare quante sono le dichiarazioni presentate tardivamente, perché a ogni dichiarazione corrisponde un'autonoma sanzione. Le sanzioni possono essere anche **due**. Si può fare l'esempio di una persona fisica che, non **presentando l'Unico 2013 entro il 30 settembre 2013**, lo presenta tardivamente in via telematica entro il **29 dicembre 2013, che slitta a lunedì 30 dicembre 2013**. La persona fisica, titolare di partita Iva, entro la predetta data presenta un modello **Unico 2013**, contenente le **due** dichiarazioni dei redditi e dell'Iva. Per la tardiva presentazione delle **due** dichiarazioni, tenuto conto che la sanzione applicabile è di 258 euro per ciascuna dichiarazione, ha diritto alla riduzione a **un decimo** del minimo di ciascuna sanzione. Deve quindi la sanzione minima di **25 euro**, cioè **un**

1 *decimo* di 258 euro, con troncamento dei decimali, per ogni dichiarazione
presentata tardivamente, in totale **50 euro**.

2 **5. Ravvedimento "lungo" dei contribuenti di Unico**

3 I contribuenti tenuti *all'Unico 2013*, sia se persone fisiche, sia se soggetti
4 collettivi, con termine di presentazione in via telematica al **30 settembre**
5 **2013**, che hanno omesso o versato tardivamente somme risultanti dalla
dichiarazione relativa al **2011, Unico 2012**, o degli acconti per il **2012**,
6 possono, entro la predetta data, valersi del ravvedimento spontaneo. Per
questi contribuenti, il **30 settembre 2013**, scade anche il termine per
7 presentare una dichiarazione integrativa per correggere errori e omissioni
commessi nella dichiarazione precedente **Unico 2012**.

8 **6. Per pagare si usa il modello F24**

9 Per i versamenti, tutti i contribuenti, comprese le persone fisiche senza
partita Iva, usano il modello F24.

10 **7. Compensabili anche le somme del perdono**

11 Per i versamenti dovuti in seguito a ravvedimento, i contribuenti possono
usare in compensazione i crediti indicati nelle dichiarazioni annuali, se non
12 chiesti a rimborso; sono altresì compensabili i crediti previdenziali
risultanti dalle denunce contributive o dalle dichiarazioni annuali, nonché i
13 crediti spettanti al contribuente per nuove assunzioni, investimenti o altro.

14 **8. Credito Iva in compensazione fino a 5mila euro**

15 Il credito annuale Iva relativo al **2012** può essere compensato per i
versamenti da fare con il modello F24, per un importo complessivo non
16 superiore a **5mila euro** annui, a partire dal **primo gennaio 2013**.

17 **9. I crediti Iva superiori a 5mila euro**

18 La compensazione del credito annuale Iva per importi superiori a **5mila**
19 **euro e fino a 15mila euro** è possibile solo dal 16 del mese successivo a
quello di presentazione della dichiarazione annuale **Iva 2013, per il 2012**.
20 Per usare crediti di ammontare superiore a **15.000 euro e fino a 516.456,90**
21 **euro** è anche necessario il visto di conformità.

22 **10. Il perdono solo per i tributi**

23 Il ravvedimento per gli omessi versamenti può riguardare solo i tributi, ma
non i contributi o premi, anche se per i relativi pagamenti si usa il modello
24 F24. Chi si ravvede deve versare con il modello F24 le somme dovute, più
la sanzione, più gli interessi legali del **2,5% annuo** dal giorno successivo
25 alla scadenza del pagamento, fino al giorno di pagamento compreso.

***I quattro tipi di ravvedimento:
"sprint", "breve", "trimestrale" o "lungo"***

Per sanare gli omessi o tardivi versamenti dei tributi, i contribuenti dispongono di quattro tipi di perdono, che possono ridurre la sanzione del 30%: il ravvedimento "sprint", il ravvedimento "breve", il ravvedimento "trimestrale" e il ravvedimento "lungo" o "annuale". Oltre alle somme dovute e alle mini-sanctions, sono anche dovuti gli interessi legali, fissati nella misura del 2,5% dal 1° gennaio 2012.

Perdono	Termine	Sanzione applicabile
"sprint"	<i>Entro 14 giorni successivi alla scadenza. In caso di pagamento delle sole imposte, entro i 14 giorni successivi, il ravvedimento "sprint" può essere fatto entro il termine di 30 giorni dalla scadenza originaria del versamento</i>	<i>0,2% per ogni giorno di ritardo; la misura varia dallo 0,2% per un giorno di ritardo, fino al 2,80% per 14 giorni di ritardo</i>
"breve"	<i>Imposte pagate a partire dal quindicesimo giorno fino a 30 giorni successivi alla scadenza</i>	<i>3 per cento</i> fisso (un decimo del 30%)
"trimestrale"	<i>Per le rate omesse dopo la prima, per concordato, conciliazione, rinuncia ad impugnare l'accertamento (auto-concordato), adesioni agli inviti a comparire o ai processi verbali di constatazione, comunicazione di irregolarità, cosiddetto avviso bonario, a seguito del controllo automatizzato o formale delle dichiarazioni dei redditi, dell'Iva e dell'Irap, dal trentunesimo giorno fino al termine di scadenza della rata successiva, cioè, di norma, entro un trimestre. Resta ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento sprint o breve</i>	<i>3,75% fisso</i> (un ottavo del 30%)
"lungo" o "annuale"	<i>Per le imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali, dal trentunesimo giorno fino al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione</i>	<i>3,75% fisso</i> (un ottavo del 30%)

Domanda

1 Ho ricevuto una cartella di pagamento con sanzioni del 30% su un
2 versamento eseguito con 4 giorni di ritardo. E' vero che l'ufficio dovrebbe
3 applicare le sanzioni ridotte, anche se non ho eseguito il ravvedimento?

Risposta

4 *A cura di Salvina Morina e Tonino Morina*

5 ***Per i mini-ritardi sanzioni ridotte anche senza ravvedimento***

6
7 La risposta è affermativa. A prescindere dal ravvedimento, l'ufficio, in caso
8 di versamenti eseguiti con ritardo non superiore a 14 giorni, deve applicare
9 sanzioni ridotte. Una conferma in questo senso è stata fornita dall'agenzia
10 delle Entrate, con la circolare 41/E del 5 agosto 2011, avente per oggetto
11 "Decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, recante disposizioni urgenti per la
12 stabilizzazione finanziaria, convertito con modificazioni dalla legge 15
13 luglio 2011, n. 111. Commento alle novità fiscali – Primi chiarimenti>>. In
14 questa circolare, al paragrafo 10 "riduzione delle sanzioni in presenza di
15 lievi ritardi" (articolo 23, comma 31), l'agenzia delle Entrate avverte che
16 <<Il comma 31 dell'articolo 23 del decreto, nel modificare l'articolo 13,
17 comma 1, secondo periodo, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.
18 471, ha esteso la riduzione delle sanzioni in presenza di lievi ritardi negli
19 adempimenti alla generalità dei versamenti dei tributi. ... se, ad esempio,
20 un versamento di euro 1.000 viene eseguito con due giorni di ritardo,
21 sconta la sanzione del 4 per cento (30 per 2 diviso 15) pari ad euro 40>>.
22 Anche nei casi in cui non opera il ravvedimento, l'ufficio deve applicare la
23 sanzione, tenendo conto, al verificarsi dei presupposti, della riduzione ad
24 un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Nel caso di sanzioni sui
25 tardivi versamenti iscritti a ruolo, è anche possibile fruire del reclamo –
mediazione, con l'ulteriore abbattimento delle sanzioni al 40 per cento
(articolo 17-bis, decreto legislativo 546/1992).

Domanda

1
2 Ho eseguito un versamento con un ritardo di pochi giorni. Posso fruire del
ravvedimento, riducendo le sanzioni allo 0,2% giornaliero?

Risposta

4 *A cura di Salvina Morina e Tonino Morina*

5
6 ***Per i ritardi fino a 14 giorni mini-sanzioni ravvedibili***

7 La risposta è affermativa. In caso di ritardo di pochi giorni nei versamenti,
8 il contribuente può avvalersi del cosiddetto ravvedimento "sprint", da
9 effettuare entro 14 giorni dalla scadenza. In questo caso, la sanzione
10 ordinaria del 30%, applicabile sui tardivi od omessi versamenti di imposte,
11 si riduce allo 0,2% per ogni giorno di ritardo. La misura varia dallo 0,2%
12 per un giorno di ritardo, fino al 2,80% per 14 giorni di ritardo. A partire dal
13 quindicesimo giorno di ritardo fino al trentesimo giorno si applica la misura
14 fissa del 3%, prevista per il ravvedimento "breve o mensile". Così, ad
15 esempio, se un versamento di 1.000 euro viene eseguito con due giorni di
16 ritardo ed il ravvedimento della sanzione è effettuato entro trenta giorni
17 dalla scadenza, la sanzione sarà pari allo 0,4 per cento, pari cioè a 4 euro.
18 Sono anche dovuti gli interessi legali, attualmente fissati nella misura del
19 2,5% annuo.
20
21
22
23
24
25

Domanda

1
2 Non ho eseguito il saldo Iva del 2012 in scadenza il 18 marzo 2013.
3 Considerato che presenterò la dichiarazione annuale Iva, con il modello
4 Unico 2013, è vero che non c'è bisogno di eseguire il ravvedimento e che
5 potrò eseguire il pagamento entro i termini previsti per il versamento di
6 Unico?

Risposta

A cura di Salvina Morina e Tonino Morina

Il saldo Iva del 2012 si può pagare nei termini di Unico

8
9 La risposta è affermativa. I contribuenti, che presentano la
10 dichiarazione annuale Iva con l'Unico **2013**, possono versare il saldo
11 Iva entro i termini previsti per i pagamenti di Unico **2013**, applicando
12 la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese
13 successivo al **18 marzo 2013**. Chi non ha pagato il saldo Iva entro il
14 **18 marzo 2013** può versare tale importo entro il **16 giugno 2013**, che
15 slitta a lunedì 17 giugno in quanto il 16 è domenica, con la
16 maggiorazione dello 0,40 per cento per ogni mese o frazione di mese
17 successiva al **18 marzo 2013**. Nel caso in cui il saldo Iva si effettua
18 nel periodo dal **18 giugno al 17 luglio 2013**, è dovuta una ulteriore
19 maggiorazione dello 0,40% che si calcola sull'importo determinato al
20 **17 giugno 2013**.
21
22
23
24
25

Domanda

Non ho pagato il saldo Iva del 2012 in scadenza il 18 marzo 2013, che intendo eseguire entro i termini previsti per il versamento di Unico, anche perché ho dei crediti Irpef che intendo compensare con il debito Iva. Vorrei sapere come devo calcolare lo 0,40% dovuto per lo spostamento del saldo Iva del 2012.

Risposta

A cura di Salvina Morina e Tonino Morina

Il calcolo dello 0,40% per chi sposta il saldo Iva 2012

Il contribuente, che non ha pagato il saldo Iva entro il **18 marzo 2013**, e che presenta i conti annuali Iva con l'Unico 2013, può eseguire il versamento entro il **16 giugno 2013**, che slitta a lunedì 17 giugno in quanto il 16 è domenica, con la maggiorazione dello 0,40 per cento per ogni mese o frazione di mese successiva al **18 marzo 2013**. Si può fare l'esempio di un contribuente che chiude la dichiarazione annuale Iva per il **2012** (che va nell'Unico **2013**) con un debito Iva di 20mila euro e che non esegue il versamento entro il **18 marzo 2013**. In questo caso, il versamento dell'Iva, maggiorato dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successiva al **18 marzo 2013**, si può fare insieme ai versamenti che scaturiscono dall'Unico **2013**. Se il contribuente esegue il pagamento il **16 giugno 2013**, che slitta a lunedì **17 giugno**, il versamento dell'Iva relativa al conguaglio annuale **2012** è pari a:

- debito Iva **20.000 euro;**
- maggiorazione totale **1,20%** (0,40% dal 19 marzo al 16 aprile, più 0,40% dal 17 aprile al 16 maggio, più 0,40% dal 17 maggio al 17 giugno); 20 mila euro per **1,20%** = **240 euro;**
- importo dovuto **20.240 euro.**

Il debito di **20.240** euro può essere:

- pagato a rate unitamente ai versamenti dell'Unico **2013**;
- versato in unica soluzione insieme agli altri versamenti dell'Unico.

Nel caso in cui il saldo Iva si effettua nel periodo dal **18 giugno al 17 luglio 2013**, è dovuta una ulteriore maggiorazione dello 0,40% che si calcola sull'importo determinato al **17 giugno 2013**. Nel caso sopra esemplificato, 20.240 euro, più 0,40% pari a 80,96 euro, in totale 20.320,96 euro. In caso di compensazione di debiti con crediti dell'Unico **2013**, se i crediti superano i debiti, la maggiorazione dello 0,40% non è dovuta. Se i debiti dell'Unico **2013** sono superiori ai crediti, lo 0,40% si applica sulla differenza.

Domanda

1 Ho presentato la dichiarazione annuale Iva 2013, per il 2012, entro il
2 28 febbraio 2013. Non ho però versato il saldo Iva che è scaduto il 18
3 marzo 2013 (il 16, di scadenza, era sabato e il 17 domenica). Posso
4 evitare di fare il ravvedimento e pagare il saldo Iva entro i termini di
5 Unico 2013 con lo 0,40 per cento?

Risposta

A cura di Salvina Morina e Tonino Morina

Quando il termine annuale del saldo Iva non si sposta

6
7
8 La risposta è negativa. Il contribuente, che ha presentato la
9 dichiarazione annuale Iva in via autonoma entro il 28 febbraio 2013,
10 doveva eseguire il versamento del saldo annuale Iva entro il 18 marzo
11 2013 in un'unica soluzione, o rateando da tale data le somme dovute,
12 maggiorando dello 0,33% mensile l'importo di ciascuna rata
13 successiva alla prima. In questi casi, è pertanto preclusa la possibilità
14 di effettuare i versamenti entro le scadenze del modello Unico.
15 Resta però ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento, in caso
16 di omesso o tardivo versamento. Resta anche fermo che la facoltà di
17 escludere la dichiarazione Iva in quella unificata è riconosciuta a tutti i
18 contribuenti Iva, che, a prescindere dalla presenza di un credito o di un
19 debito annuale, possono presentare la dichiarazione Iva entro il mese
20 di febbraio di ciascun anno e, in tale ipotesi, sono esonerati
21 dall'obbligo di presentazione della comunicazione annuale dati Iva.
22
23
24
25

Domanda

1 Ho pagato 30mila euro in scadenza il 16 giugno, termine previsto per il
2 saldo delle imposte di Unico, "spostando" il pagamento entro 30 giorni con
3 lo 0,40% in più. In sede di pagamento, mi sono però dimenticato di
4 aumentare il versamento dello 0,40% dovuto. Mi è stato detto che mi sarà
5 però applicata la sanzione del 30% sull'intero importo. Ma è possibile?

Risposta

A cura di Salvina Morina e Tonino Morina

La "giusta" sanzione per chi versa senza lo 0,40 per cento

8 Quello che riferisce il lettore può capitare, ma è sbagliato. Infatti, negli
9 ultimi anni sono successi dei casi in cui, a seguito del controllo del Fisco, è
10 stata applicata la sanzione del 30% sull'intero importo aumentato dello
11 0,40 per cento, senza cioè considerare le somme versate. Ad esempio, come
12 nel caso del lettore, su un versamento di 30mila euro, eseguito entro il
13 trentesimo giorno successivo al termine previsto, che, con la maggiorazione
14 dello 0,40%, doveva essere 30.120 euro, il contribuente che ha versato
15 30mila euro, dimenticandosi lo 0,40%, si è vista applicare la sanzione del
16 30% sull'intero importo di 30.120 euro. In verità, la sanzione del 30% deve
17 essere applicata sull'insufficiente versamento di 120 euro, e non anche
18 sull'importo versato di 30mila euro, per la ragione che il versamento
19 differito con lo 0,40% è una facoltà concessa al contribuente, nei cui
20 confronti è applicabile la sanzione del 30% solo sugli importi versati in
21 ritardo od omessi. Il contribuente è cioè libero di versare i 30mila euro nei
22 termini di legge, o i 30mila euro entro il trentesimo giorno successivo ai
23 termini previsti, maggiorando le somme dovute dello 0,40% a titolo di
24 interesse corrispettivo, in totale 30.120 euro (30mila più 120 di
25 maggiorazione). Se entro il termine differito versa meno dei 30.120 euro,
scatta la sanzione sul minore importo versato e non su tutti i 30.120 euro.
E' infatti stabilito che i versamenti a titolo di saldo e di primo acconto delle
imposte possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai
termini previsti, maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di
interesse corrispettivo (articolo 17, comma 2, Dpr 435/2001). Al riguardo,
si precisa che l'articolo 17 del Dpr 435/2001 consente al contribuente di
effettuare il pagamento entro 30 giorni, senza però escludere questa facoltà
a seguito del mancato pagamento dello 0,40 per cento. Ne consegue che
l'eventuale omesso versamento dello 0,40% costituisce un'irregolarità
sanzionabile separatamente.

***Le tappe, dall'accertamento fino al pagamento, o
al mancato accordo del reclamo - mediazione***

***Il percorso per la pace
tra Fisco e contribuenti***

a cura di Salvina Morina e Tonino Morina

Gli accertamenti emessi dal Fisco a partire dal mese di aprile 2012 hanno recepito le novità in materia di mediazione tributaria e calcolo degli interessi. Negli accertamenti, gli interessi sono specificamente dettagliati, anche per superare le eventuali eccezioni che potrebbero formulare i contribuenti a seguito della sentenza cronologico 4516/2012, della Suprema Corte, emessa nell'udienza del 22 febbraio 2012 e depositata in cancelleria il 21 marzo 2012. Per la Cassazione, in presenza di interessi indicati in modo cumulativo, è violato il principio di precisione e chiarezza delle indicazioni relative agli interessi che non possono essere riportati in modo criptico. Negli accertamenti, gli interessi sono specificamente dettagliati, con le misure applicabili a partire dalla scadenza originaria delle maggiori imposte dovute, fino al giorno del pagamento. Le avvertenze specificano che sulle imposte accertate si applicano i seguenti tassi di interesse:

- ❖ dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino al 30 settembre 2009, il tasso del 2,75 per cento;
- ❖ a partire dal 1° ottobre 2009 e fino al 31 dicembre 2009, il tasso del 4 per cento;
- ❖ a partire dal 1° gennaio 2010 e fino alla data di versamento inclusa, maturano gli interessi al tasso del 3,5% annuo.

Il pagamento delle sanzioni con la riduzione ad un sesto

La prima avvertenza contenuta negli accertamenti riguarda la possibile definizione dell'atto con la riduzione delle sanzioni a un sesto. E' previsto che, se il contribuente rinuncia a presentare ricorso e istanza di reclamo - mediazione o istanza di accertamento con adesione, può definire per intero l'accertamento in maniera agevolata, ottenendo la riduzione ad un sesto delle sanzioni. ***Per fruire della riduzione delle sanzioni ad un sesto del minimo, si devono versare le somme complessivamente dovute per le imposte, sanzioni e interessi entro il termine per presentare il ricorso.*** La riduzione delle sanzioni è riconosciuta anche al contribuente che decide di pagare le somme dovute in modo rateale, sempre a condizione che la prima rata venga pagata entro il termine per presentare il ricorso.

Definizione delle sole sanzioni con riduzione ad un terzo

Il contribuente, che rinuncia alla definizione dell'intero accertamento, può comunque definire le sole sanzioni, riservandosi di impugnare l'accertamento solo per le maggiori imposte, fermo restando che le sanzioni versate non potranno essere rimborsate. In questo caso, spetta la riduzione delle sanzioni ad un terzo di quelle applicate, a condizione che si esegua il versamento entro il termine per presentare ricorso.

Affidamento delle somme all'agente della riscossione

Si ricorda che l'accertamento, passati 60 giorni dalla notifica, è titolo esecutivo per la riscossione delle somme dovute. Passati 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento delle somme dovute, che coincide con il termine per presentare ricorso, la riscossione delle somme sarà affidata all'agente della riscossione. Nel caso di contribuente che definisce le sole sanzioni e non presenta ricorso, le somme dovute saranno affidate all'agente della riscossione, decorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento. Nel caso di contribuente che non definisce per intero l'accertamento in modo agevolato, oppure non definisce le sanzioni e non presenta ricorso, le somme dovute saranno affidate all'agente della riscossione, decorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento.

Definibili anche i contributi Inps

La mediazione tributaria produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali, in quanto la loro base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Si tratta, in particolare, dei casi in cui la mediazione riguarda accertamenti o iscrizioni a ruolo conseguenti a liquidazione o controllo formale delle dichiarazioni. Resta fermo che il valore della lite va sempre determinato al netto dei contributi accertati.

Chi presenta l'istanza di mediazione e i termini

L'istanza di mediazione può essere alternativamente presentata:

❖ dal contribuente che ha la capacità di stare in giudizio, sia direttamente sia a mezzo di procuratore generale o speciale; la procura va conferita con atto pubblico o per scrittura privata autenticata;

❖ dal rappresentante legale del contribuente che non ha la capacità di stare in giudizio.

❖ dal difensore, nelle liti di valore pari o superiore a 2.582,28 euro.

L'istanza deve essere notificata:

❖ a pena di inammissibilità, entro **sessanta giorni** dalla data di notificazione dell'atto che il contribuente intende impugnare;

❖ nel caso di rifiuto tacito opposto a una domanda di rimborso, l'istanza può essere proposta dopo il novantesimo giorno dalla domanda di

rimborso presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto.

L'adesione alla mediazione con lo sconto del 60% sulle sanzioni

Nel caso di adesione alla proposta di mediazione di una delle parti, il termine di **20 giorni** per versare la prima o unica rata delle somme dovute decorre:

❖ se la proposta è stata formulata dall'ufficio, dalla spedizione o presentazione dell'atto di adesione da parte del contribuente che l'ha sottoscritto;

❖ se la proposta è contenuta nell'istanza di mediazione presentata dal contribuente, da quando il contribuente riceve l'atto di adesione dell'ufficio.

E' inoltre stabilito che:

❖ il versamento delle somme dovute a seguito dell'accordo di mediazione può avvenire *in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo; sulle rate successive alla prima, sono dovuti gli interessi legali nella misura in vigore al momento del pagamento della prima rata (nel mese di aprile 2013, la misura vigente è quella del 2,5%);*

❖ il mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima determina la decadenza dal beneficio della rateazione, con iscrizione a ruolo dell'intero importo residuo e di una sanzione pari al sessanta per cento delle somme ancora dovute.

In caso di esito positivo della mediazione, le sanzioni dovranno essere ulteriormente ridotte al 40%. E' questo quello che dispone l'agenzia delle Entrate, con la circolare **9/E del 19 marzo 2012**. Nella premessa della circolare, si legge infatti che <<Il procedimento di mediazione avvia una nuova fase amministrativa, i cui esiti si differenziano anche ai fini del trattamento sanzionatorio, ove si consideri che a seguito dell'accordo di mediazione compete il beneficio della riduzione delle sanzioni al quaranta per cento>>.

In campo l'errore scusabile per lievi ritardi e piccole differenze

Nel caso in cui le somme versate a seguito dell'accordo di mediazione, siano **lievemente inferiori** a quelle dovute per un errore del contribuente che, anche oltre il termine di legge, abbia successivamente sanato l'errore, l'ufficio valuta l'opportunità di ritenere valido il pagamento, tenendo conto dell'intento deflativo dell'istituto e dei principi di economicità, nonché di conservazione dell'atto amministrativo. Le stesse valutazioni possono essere effettuate nel caso di **lieve ritardo** nel versamento da parte del contribuente o di altre **minime irregolarità** (circolare **9/E del 19 marzo**

1 *2012, paragrafo 7.1, "le modalità di versamento delle somme dovute").*

2 Al riguardo, valgono le indicazioni fornite dall'agenzia delle Entrate, nella
3 circolare **48/E del 24 ottobre 2011**, al paragrafo 14 "errore scusabile", nel
4 punto in cui si legge che gli uffici non mancheranno, tuttavia, di fare
5 corretta applicazione del principio dell'errore scusabile, enunciato
6 all'articolo 16, comma 9, legge 289/2002, secondo cui "in caso di
7 pagamento in misura inferiore a quella dovuta, qualora sia riconosciuta la
8 scusabilità dell'errore, è consentita la regolarizzazione del pagamento
9 medesimo entro trenta giorni dalla data di ricevimento della relativa
10 comunicazione dell'ufficio". Insomma, meglio incassare le somme dovute,
11 magari con gli interessi, e chiudere la lite, che aprire un contenzioso inutile
12 e defatigante, magari per differenze di pochi euro o per un pagamento
13 eseguito con un ritardo di qualche giorno.

8 *Il mancato accordo e la via del contenzioso*

9 In caso di mancato accordo del reclamo - mediazione, nel termine di **90**
10 **giorni** dal ricevimento dell'istanza, l'ufficio comunica il diniego al
11 contribuente. Il diniego deve essere opposto in assenza dei presupposti per
12 procedere all'annullamento dell'atto o per concludere la mediazione. Nel
13 diniego vanno esposte in modo completo e dettagliato le ragioni, di fatto e
14 di diritto, poste a fondamento della pretesa tributaria, avendo presente che
15 il contenuto del provvedimento di diniego, in caso di successiva
16 costituzione in giudizio da parte del contribuente, varrà come atto di
17 controdeduzioni.

15 *La decorrenza dei termini per la costituzione*

16 Il termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio, stabilito dall'articolo
17 22 del decreto legislativo 546/1992, decorre dal giorno successivo:

18 ➤ a quello di compimento dei 90 giorni dal ricevimento
19 dell'istanza da parte della direzione provinciale o regionale, qualora entro
20 tale termine non sia stato notificato il provvedimento di accoglimento, o
21 non sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;

22 ➤ a quello di notificazione del provvedimento di diniego o di
23 accoglimento parziale dell'istanza prima del decorso dei predetti 90 giorni;
24 se il contribuente riceve comunicazione del provvedimento dopo la
25 scadenza del novantesimo giorno, il termine di 30 giorni per la costituzione
in giudizio decorre comunque dal giorno successivo a quello di
compimento dei 90 giorni.

23 Con riferimento alla prima ipotesi, il termine dei 90 giorni utile per la
24 trattazione dell'istanza decorre dalla data di ricevimento della stessa da
25 parte dell'ufficio; inoltre, trattandosi di una fase amministrativa e non
processuale, per questo termine non trova applicazione la sospensione
feriale dal 1° agosto al 15 settembre.

***Esempio di “reclamo - mediazione”
con proposta e calcolo delle somme dovute***

Alla Commissione tributaria provinciale di XX

RICORSO CON ISTANZA

a norma dell'articolo 17-bis del decreto legislativo 546/1992

Contribuente: Bianchi Giuseppa, XX.

Difensore: Neri Antonino, XX, con studio in Via XX, codice fiscale XX, indirizzo di posta elettronica certificata xx, numero di fax xx.

Reclamo – mediazione

Controparte:

Agenzia delle Entrate – direzione Provinciale di xx.

Oggetto del ricorso:

- accertamento *TYSW*, per il **2008**, notificato il **10 aprile 2013**;
- materia Irpef, addizionale regionale e comunale, con richiesta di maggiore Irpef per **18.827** euro, addizionale regionale per **293** euro, addizionale comunale per **56** euro, sanzioni per **19.176** euro, complessivamente **38.352** euro.

Per fare valere i fatti, i motivi e le richieste di seguito riportati

Premesso che

- l'agenzia delle Entrate, con l'accertamento in oggetto, ha accertato, per il **2008**, una plusvalenza tassabile per l'importo di **58.080 euro**;
- in conseguenza della plusvalenza accertata, sono chiesti maggiori tributi e sanzioni per complessivi **38.352** euro.

Fa presente che

- l'accertamento deve essere annullato in quanto la presunta plusvalenza accertata è in realtà inesistente.

***Motivi per i quali l'accertamento
deve essere annullato***

L'accertamento è illegittimo e infondato:

- per difetto di motivazione; la motivazione deve essere adeguata, perché una motivazione che è solo verbale e fatta di congetture o presunzioni, senza alcuna prova grave, precisa e concordante, equivale ad assenza di motivazione;
- perché non esiste alcuna plusvalenza tassabile ai fini delle imposte sui redditi.

L'inesistenza della plusvalenza deriva dal fatto che, a norma dell'articolo 68, comma 2, del Dpr 917/1986, il costo dei terreni di cui alla lettera a) dell'articolo 67 <<acquisiti gratuitamente ... sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di **inizio della lottizzazione** o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione>>. E' infatti sbagliato il valore iniziale preso dall'ufficio sulla base dell'importo indicato nella successione del 1986. Per terreni di cui alla lettera a) dell'articolo 67, si intendono quelli che fanno parte di una lottizzazione, quale quello in oggetto che è stato venduto il **2 maggio 2008**. Ai fini della determinazione della plusvalenza bisogna, quindi, considerare, il valore che il terreno ricevuto a titolo gratuito ha nel momento in cui si iniziano la lottizzazione o le opere di urbanizzazione. Al riguardo, si veda la risoluzione **319/E del 24 luglio 2008**. Nel caso in esame, il valore dell'area **al momento di inizio della lottizzazione avvenuto nel 1991 e i successivi costi sostenuti** sono di importo superiore a quello indicato nell'atto di vendita e, pertanto, non esiste alcuna plusvalenza.

Per tutti questi motivi,

CHIEDE

- a codesta Commissione tributaria provinciale;
- di annullare l'accertamento emesso;
- la condanna dell'agenzia delle Entrate, *direzione provinciale di XX*, al pagamento delle spese del giudizio.

Si chiede anche che il ricorso venga discusso in pubblica udienza.

Inoltre, in considerazione della palese infondatezza dell'atto,

CHIEDE

la sospensione degli effetti esecutivi dell'atto impugnato fino alla pubblicazione della sentenza:

- sia perché sussiste il *fumus boni juris*, cioè l'esistenza di fondati motivi delle ragioni del contribuente, come sopra specificati;
- sia perché sussiste il danno grave ed irreparabile che ne deriverebbe dalla provvisoria esecuzione dell'atto stesso, attesa l'entità della somma pretesa (38.352 euro, per imposte e sanzioni) per il cui pagamento il contribuente dovrebbe ricorrere a mezzi straordinari con ripercussioni gravissime sul proprio modestissimo patrimonio personale.

Con riserva di presentare ulteriori documenti e memorie aggiuntive.

Catania, 10 maggio 2013

Con osservanza

Antonino Neri

Formula altresì proposta di mediazione fondata sui seguenti

MOTIVI

considerato che, prendendo a base il valore dell'area **al momento di inizio della lottizzazione, più i costi sostenuti, per un totale complessivo di**

190mila euro, e tenuto conto che l'ufficio ha accertato un maggior valore, rispetto a quello indicato nell'atto di vendita, per l'importo di 194mila euro, il contribuente si rende disponibile ad accettare la maggiore plusvalenza di 4mila euro, al solo scopo di evitare una lite inutile.

Importi dovuti a seguito dell'accoglimento della mediazione

Per quanto motivato, la pretesa verrebbe ad essere così rideterminata:

- Irpef 1.120 euro
- addizionale regionale 56 euro;
- addizionale comunale 24 euro;
- interessi 150 euro;
- sanzioni di 1.200 euro, riducibili al 40%, 480 euro;
- complessivamente 1.830 euro.

Comunica in ogni caso la sua disponibilità a valutare in contraddittorio la mediazione della lite.

Per l'invito al contraddittorio, le comunicazioni e le notificazioni relative al presente procedimento, si indica il seguente **recapito**:

Studio Neri, Via XXX
posta elettronica ordinaria XXXXXXPEC
telefono XX
fax XX

Allegati:

- 1) accertamento X;
- 2) X;
- 3) X;
- 4) X.

Altri allegati per la Commissione tributaria provinciale di XXX (in caso di mancato accordo del reclamo – mediazione):

- 5) attestazione di copia conforme al ricorso presentato all'ufficio di XXXXX;
- 6) copia della eventuale risposta dell'ufficio al reclamo mediazione;
- 7) nota spese del difensore.

Valore della lite ai fini del contributo unificato

In caso di mancata definizione a seguito del "reclamo – mediazione", e, quindi, di presentazione del ricorso, il **contributo unificato tributario**, dovuto nella misura di 120 euro, per controversie di valore superiore a 5mila euro e fino a 25mila euro (valore della lite 19.176 euro), sarà apposto sulla **richiesta di iscrizione a ruolo** del ricorso nel registro generale dei ricorsi (RGR) che si presenta alla segreteria della **Commissione tributaria di x**.

1 **Reclamo mediazione con ricorso**, in ___ pagine “*fronte –*
2 *retro*”, con timbro e sigla del difensore a *cavallo delle pagine*, e
3 timbro e firma per esteso del difensore e firma della signora
4 *Bianchi Giuseppa* a pagina ___.

5 Le pagine del fascicolo sono unite *con dei punti metallici*.

6 *Segue procura speciale in calce al ricorso - mediazione*

7 **PROCURA SPECIALE**

8
9 La sottoscritta *Bianchi Giuseppa*, XXXX, in riferimento al *reclamo*
10 *mediazione* contro l'*avviso di accertamento TYSW*, per il 2008,
11 notificato il *10 aprile 2013*, materia Irpef, addizionale regionale e
12 comunale, con richiesta di maggiore Irpef per *18.827* euro, addizionale
13 regionale per *293* euro, addizionale comunale per *56* euro, sanzioni per
14 *19.176* euro, complessivamente *38.352* euro, conferisce procura speciale
15 con ogni e più ampia facoltà di legge al dottor *Neri Antonino*, XX, con
16 studio in *Via XX*, codice fiscale XX, indirizzo di posta elettronica
17 certificata xx, *numero di fax xx.*, affinché la rappresenti, assista e difenda
18 nel presente procedimento, eleggendo a tal fine domicilio presso il suo
19 studio in XXXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXXXXXXX, n. 32.

20 Con promessa di rato e valido.

21 *Francofonte, 10 maggio 2013*

Firma ricorrente

22 A norma dell'articolo 12, comma 3, del decreto legislativo 546/1992,
23 certifico che è autografa la sottoscrizione della signora *Bianchi Giuseppa*.

Firma difensore

24 *Francofonte, li 10 maggio 2013*

25 *Con osservanza*

STUDIO MORINA

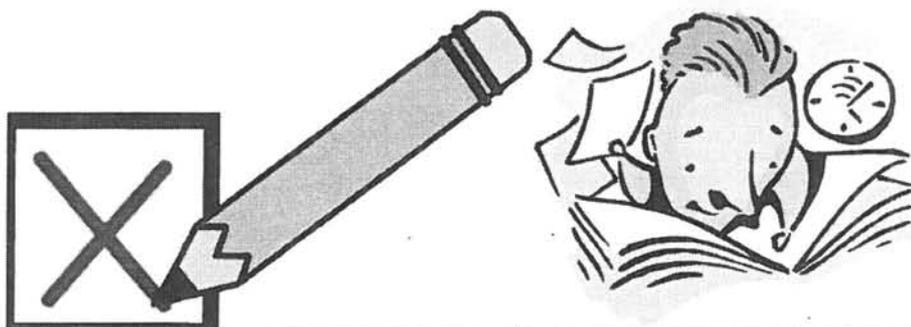
del Prof. Tonino Morina

"Esperto Fiscale del Sole 24 Ore"

Professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

Via Vittorio Emanuele, 32 - 96015 - Francofonte (SR)

Tel. 095/948840 Fax 095/940659 telefonino 393 8285211 - 366 5475433



Convegno Istituto Nazionale Tributaristi

Articoli vari in materia di

AUTOTUTELA

ACCERTAMENTI

SANZIONI

CATANIA, 10 APRILE 2013

Prof. Tonino Morina



ATTILIO BEFERA

Il Fisco non è un nemico: serve uno sforzo anche culturale

Intervento ▶ pagina 4

Vi dico perché il fisco non è un nemico



di Attilio Befera

Caro direttore, in un suo recente articolo, Guido Gentili sottolinea il rischio che i blitz estivi, il tambureggiare di statistiche sull'evasione, la creazione di mega banche dati diano una visione di un fisco nemico, come sostanzialmente è accaduto qualche anno fa.

Credevo sia, quindi, opportuno che io faccia alcune considerazioni in proposito per illustrare cosa stiamo facendo, anche per evitare questo rischio.

Il recupero dell'evasione (e d'ora innanzi voglio evitare il termine "lotta", che evoca scontri e violenza) è essenziale per il nostro Paese, tenuto conto dell'elevata quantità di denaro che essa sottrae all'uso pubblico.

Per recuperare il massimo possibile abbiamo studiato e attuato una strategia (qualcuno, forse inesperto, ci accusa di

non averne una e, quindi, considera i nostri risultati casuali) che passa attraverso una maggiore specializzazione delle persone che operano sul territorio; l'uso effettivo e appropriato delle banche dati; l'esecuzione di controlli solo dopo aver rilevato indizi significativi; lo scambio di informazioni continuo e organico con gli altri enti preposti ad attività di controllo, in primis Guardia di Finanza e Inps. Il tutto sulla base di un rapporto trasparente e corretto con i cittadini e le imprese, che ha la sua rappresentazione pratica nel cosiddetto "contraddittorio", dove le ragioni del fisco e le motivazioni del contribuente possono trovare un punto d'incontro.

Non vogliamo più iniziare defatiganti contenziosi per non ascoltare le ragioni del cittadino e non avere il coraggio e la responsabilità di annullare un accertamento sbagliato.

Parallelamente, stiamo operando per offrire servizi sempre migliori e per essere più chiari e semplici, in modo tale da permettere di adempiere all'obbligo fiscale con meno patemi d'animo.

Questa è, in breve sintesi, la nostra strategia che, in linea con la politica fiscale degli altri Paesi europei, inizia a fornire i risultati attesi.

Piuttosto, quello che ancora non si afferma è il cambiamento del modello culturale che ha favorito l'evasione e non solo.

Quando leggo in un'intervista che tutto quello che si possiede, anche il proprio cane, è intestato a una società per limitare i danni patrimoniali che potrebbero essere causati e forse, questo lo dico io, per ridurre il proprio obbligo fiscale, capisco che qualcosa ancora non funziona.

Le società di capitali sono state create tanti anni fa per consentire una limitazione di responsabilità patrimoniale a fronte di un rischio d'impresa. Quale rischio d'impresa possa sostenere un cane per me è un mistero.

È proprio per la promozione di una rinnovata coscienza civica che l'Agenzia sta portando avanti il suo impegno, facendo leva sulla consapevolezza che diffondere la cultura della legalità fiscale e incoraggiare la tax compliance di ciascuno contri-

buisca in misura determinante al benessere di tutti.

Riuscire a considerare l'egoismo dell'evasore un danno per la collettività non può che favorire il lavoro delle 36.000 persone che operano ogni giorno per far considerare il fisco come un impegno civile.

L'autore è direttore dell'Agenzia delle entrate



Sul Sole 24 ore di martedì 17 agosto Guido Gentili esprimeva l'auspicio che la lotta all'evasione fiscale andasse di pari passo al taglio delle tasse



Amministrazione e contribuenti

L'annullamento dell'atto infondato è un dovere dell'ufficio al di là della richiesta che arriva dal cittadino

LA GARANZIA

È sempre necessario porre rimedio allo sbaglio anche se sono scaduti i termini per ricorrere

LO STATUTO

10

I diritti da ricordare per esigere correttezza

Il fisco si corregge

L'autotutela può sempre rimediare agli errori

Tonina Marina

L'autotutela non è un "optional": l'atto sbagliato è sempre annullabile e chi ha pagato ha diritto al rimborso. Queste affermazioni, contenute nella lettera-circolare 195/S del 5 agosto 1998, resistono da quasi 13 anni.

La lettera-circolare ricorda agli uffici «che non tengono conto della normativa vigente» e, in particolare del decreto sull'autotutela 11 febbraio 1997, n. 37, che l'atto sbagliato è annullabile senza limiti di tempo. Autotutela si-

LE CONSEGUENZE

Il documento annullato comporta il rimborso delle somme che sono state indebitamente riscosse

gnifica ascoltare le ragioni del cittadino quando è la stessa amministrazione che deve rimediare a un proprio errore ed eliminare liti inutili.

Il decreto

Il regolamento sull'autotutela stabilisce che l'atto può essere annullato dall'ufficio che lo ha emesso. In via sostitutiva o in caso di grave indolenza l'atto può essere annullato dalla direzione regionale dalla quale l'ufficio dipende. Il regolamento riconosce il principio che chi ha il potere di fare ha anche il dovere-potere di disfare o di correggere il suo errore.

L'articolo 2 del regolamento sull'autotutela elenca alcune delle ipotesi di annullamento d'ufficio, anche senza necessità di istanza di parte. Le ipotesi sono le seguenti: 1) errore di persona; 2) errore logico o di calcolo; 3) errore sul presupposto dell'imposta; 4) doppia imposizione; 5) mancata considerazione di versamenti eseguiti; 6) mancanza di documenti successivamente sanata; 7) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o agevolazioni precedentemente negati; 8) errore materiale del contribuente riconoscibile dal fisco.

L'elenco degli atti annullabili è indicativo perché qualsiasi atto sbagliato va annullato, senza per-

dere tempo. Meglio ancora quando si evita l'emissione di atti infondati annullabili, come può essere il caso di una richiesta di pagamenti già eseguiti.

Ricorso non vincolante

Nella lettera-circolare 195/S del 5 agosto 1998 si precisa che qualsiasi atto sbagliato deve essere annullato dall'ufficio anche se: «l'atto è divenuto ormai definitivo per avvenuto decorso dei termini per ricorrere»; «vi è pendenza di giudizio»; il contribuente non ha prodotto alcuna istanza.

Ai fini dell'autotutela, all'ufficio «è attribuito il solo e unico compito di verificare, in modo del tutto autonomo e indipendente (...) se l'atto è legittimo o meno». Se la pretesa è infondata in

tutto o in parte, essa va ritirata o ridotta (in modo da ristabilire un corretto rapporto con il contribuente, il quale non può essere chiamato al pagamento di tributi che non siano strettamente previsti dalla legge). L'atto sbagliato che viene annullato comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse.

La procedura

L'istanza di autotutela, che si presenta in carta semplice all'agenzia delle Entrate, direzione provinciale o ufficio territoriale di competenza, è il mezzo più importante per eliminare una lite tra fisco e contribuente. L'autotutela può essere usata anche per evitare sul nascere una lite inutile. È anche prevista l'istanza di autotutela in riesame dell'atto di accertamento. L'autotutela può essere esercitata senza limiti di tempo, nei confronti di atti sub iudice, o di atti divenuti inoppugnabili per il decorso dei termini utili per il ricorso; neppure il giudicato costituisce ostacolo all'autotutela, che è preclusa solo per i motivi sul quali sia intervenuta «sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria». Il potere di annullamento d'ufficio o di revoca sussiste infatti «anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati». Insomma, l'autotutela non ha limiti quando serve per eliminare evidenti ingiustizie.

NORME E TRIBUTI

14^{Set}
24 ORE

Sabato
26 Marzo 2011

Accertamenti. Dovrebbe essere punita la violazione più grave

La «separazione» degli atti moltiplica le sanzioni

Tonino Morina

La lotta all'evasione, se condotta con eccessiva frenesia, può anche indurre errori. Esistono, infatti, comportamenti diversi nell'emettere gli accertamenti relativi al singolo periodo d'imposta: alcuni uffici emettono un solo atto di accertamento, altri uffici, oltre all'accertamento, emettono un separato atto di contestazione per le sanzioni. La conseguenza è una moltiplicazione delle sanzioni, con effetti talvolta paradossali.

Si può fare l'esempio, tratto dalla realtà, di un accertamento e di un atto di contestazione separato notificati a un professionista. Il ufficio dell'agenzia delle Entrate ha rilevato, nei suoi confronti, che nel 2005 avrebbe evaso 34.478 euro, di cui 59.818 euro a

titolo di versamenti non giustificati e 74.659 euro per prelevamenti non giustificati. Con l'accertamento, l'ufficio ha chiesto somme a titolo di Irpef per 55.874 euro, di addizionale regionale all'Irpef per 234 euro, di Irap per 5.725 euro, di Iva per 11.964 euro, di addizionale comunale all'Irpef per 331 euro, di sanzioni per 171.124 euro. In totale, 246.242 euro, oltre agli interessi maturati e maturandi.

1 PIÙ LETTI
www.ilsole24ore.com/norme
1] Pressing del fisco sui minimi
2] La Cassazione lancia la Gdf
3] Niente Ici sui rurali
4] La chiusura dei bilanci

Con il separato atto di contestazione, l'ufficio ha applicato sanzioni per altri 14.933 euro, per presunta omessa fatturazione di acquisti. Ha cioè applicato la sanzione del 100% in relazione all'aliquota Iva del 20% applicabile sull'imponibile di 74.659 euro per prelevamenti non giustificati. Infatti, il 20% di 74.659 è uguale a 14.932.

In questi casi, l'atto di contestazione separato viola la norma sul cumulo giuridico delle sanzioni, prevista dall'articolo 12, comma 1, del decreto legislativo 472/1997.

Come indicato dalla stessa amministrazione finanziaria nella circolare 180/E del 10 luglio 1998, proprio nel commento all'articolo 12, «rispetto alle imposte sui redditi e all'Iva, il pregiudizio a cui la norma si riferisce si realizza

Il problema

01 | Atti separati

Alcuni uffici delle Entrate emettono, oltre all'atto di accertamento, relativo a un periodo d'imposta, un atto di contestazione separato per le sanzioni. La conseguenza è una moltiplicazione delle sanzioni. Ad un professionista, ad esempio, le Entrate hanno contestato un'evasione fiscale per 134.478 euro. Con l'accertamento, l'ufficio ha chiesto in totale, fra imposte e sanzioni, 246.242 euro. Con il separato atto di contestazione, l'ufficio ha applicato sanzioni per 14.932 euro.

02 | La norma a tutela
L'articolo 12 del decreto legislativo 472/1997 prevede l'applicazione di un'unica sanzione, riferita alla violazione più grave. Principio ribadito dalla circolare 180/E del 1998.

za, normalmente, con la commissione delle violazioni di omessa presentazione della dichiarazione o di infedele dichiarazione atteso che queste, nella fisiologia del procedimento, sono quelle che chiudono la catena delle violazioni. Di conseguenza, le violazioni funzionali o prodromiche a quelle ora richiamate - quali, ad esempio, quelle di omessa o irregolare tenuta della contabilità, ovvero di omessa o irregolare fatturazione e registrazione o di omessa o infedele emissione di scontrini o ricevute fiscali - non saranno sanzionate come tali, ma rimarranno assorbite nella violazione coincidente, per l'appunto e almeno nella generalità dei casi, con quella inerente alla omessa presentazione della dichiarazione o all'infedeltà della stessa (...).». In poche parole, per rispettare il dettato dell'articolo 12, l'atto di accertamento deve essere unico, così come la sanzione. Altrimenti si corre il rischio di una moltiplicazione delle sanzioni. Il rimedio è semplice: ricorrendo alle norme sull'autotutela e annullare gli atti di contestazione emessi.

LA SICILIA

LA SICILIA

GIOVEDÌ 31 MARZO 2011

Economia finanza

Fisco, lotta all'evasione con un po' di confusione

La lotta all'evasione fatta con eccessiva frenesia può anche comportare degli errori. In certi casi si sbaglia bersaglio, in altri si ha difficoltà a rimediare alla svista, soprattutto quando i numeri sono esagerati. In questi casi, riconoscere gli errori e annullare gli atti sbagliati in autotutela diventa più complicato, almeno in certi uffici. Per di più, esistono anche comportamenti diversi nell'emettere gli accertamenti relativi al singolo periodo d'imposta. Alcuni uffici emettono un solo atto di accertamento, altri uffici, oltre all'accertamento, emettono un separato atto di contestazione per le sanzioni. La conseguenza è una moltiplicazione delle sanzioni, con alcuni effetti paradossali. Il separato atto di contestazione viola comunque la norma sul cumulo giuridico delle sanzioni, di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 472/1997 che ha per titolo "Concorso di violazioni e continuazione". Esistono anche uffici che accertano per "compensi" evasi, i prelevamenti non giustificati dal professionista, assoggettando i presunti compensi, oltre che alle imposte sui redditi e all'Irap, anche all'Iva, aumentando l'imponibile e il volume d'affari dichiarato. È sbagliato perché i prelevamenti non sono da considerare in alcun modo incassi da assoggettare a Iva.

L'accertamento e l'atto di contestazione separato. Si può fare l'esempio, preso dal vero, di un accertamento e un atto di contestazione separato, notificati a un professionista, nei cui confronti l'ufficio dell'agenzia delle Entrate ha rilevato che nel 2005 avrebbe evaso 134.478,70 euro, di cui 59.818,81 euro a titolo di versamenti non giustificati e 74.659,89 euro per prelevamenti non giustificati. Con l'accertamento, l'ufficio chiede somme a titolo di Irpef per 55.874,00 euro, addizionale regionale all'Irpef per 1.234,00 euro, Irap per 5.715,00 euro, Iva per 11.964,00 euro, addizionale comunale all'Irpef per 331,00 euro, sanzioni amministrative irrogate per

171.124,23 euro, complessivamente 246.242,23 euro, oltre interessi maturati e maturandi. Con il separato atto di contestazione, l'ufficio ha applicato sanzioni per 14.932,00 euro, per presunta omessa fatturazione di acquisti. Ha cioè applicato la sanzione del 100% in relazione all'aliquota Iva del 20% applicabile sull'imponibile di 74.659,89 euro per prelevamenti non giustificati. Infatti, il 20% di 74.659,89 è uguale a 14.931,98, che si arrotonda a 14.932,00.

La separata contestazione moltiplica le sanzioni. In questi casi, il separato atto di contestazione viola la norma sul cumulo giuridico delle sanzioni, di cui all'articolo 12, comma 1, del decreto legislativo 472/1997, che prevede l'applicazione di un'unica sanzione, riferita a quella più grave con l'aumento da un quarto al doppio, nei confronti di chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione. Come correttamente indicato dalla stessa amministrazione finanziaria, nella circolare 180/E del 10 luglio 1998, nel commento all'articolo 12 richiamato: "rispetto alle imposte sui redditi e all'Iva, il pregiudizio cui la norma si riferisce si realizza, normalmente, con la commissione delle violazioni di omessa presentazione della dichiarazione o di infedele dichiarazione, atteso che queste, nella fisiologia del procedimento, sono quelle che chiudono la catena delle violazioni. Di conseguenza, le violazioni funzionali o prodromiche a quelle ora richiamate - quali, ad esempio, quelle di omessa o irregolare tenuta della contabilità, ovvero di omessa o irregolare fatturazione e registrazione o di omessa o infedele emissione di scontrini o ricevute fiscali - non saranno sanzionate come tali, ma rimarranno assorbite nella violazione coincidente, per l'appunto e almeno nella generalità dei casi, con quella inerente alla omes-

sa presentazione della dichiarazione o all'infedeltà della stessa, atteso che a queste violazioni corrispondono le sanzioni più gravi". In poche parole, per rispettare il dettato normativo di cui all'articolo 12, l'atto di accertamento deve essere unico, così come la sanzione deve essere unica. Diversamente, si corre il rischio di fare una miracolosa moltiplicazione delle sanzioni, che è proprio quello che intendeva evitare il legislatore del 1997, nel momento in cui introdusse la riforma delle sanzioni, di cui ai decreti legislativi 471, 472 e 473, del 18 dicembre 1997, entrati in vigore dal 1° aprile 1998. Il rimedio a questa moltiplicazione sbagliata di sanzioni è semplice: basta ricordarsi delle norme sull'autotutela e annullare gli atti di contestazione emessi.

**SALVINA MORINA
TONINO MORINA**

Autotutela

La sanzione torna «unica» come l'atto cui è riferita

Tonino Marina

Gli uffici delle Entrate «si ravvedono» e cancellano in autotutela l'atto di contestazione con sanzione separata. Come l'atto di accertamento è «unico», unica deve essere anche la sanzione. I comportamenti degli uffici, dunque, si vanno uniformando all'articolo 12 del Dlg 472/1997, che prevede l'applicazione di un'unica sanzione, riferita alla violazione più grave (si veda an-

che il Sole 24 -Ore del 26 marzo 2011). In autotutela, si vanno correggendo pure gli uffici che, accertando per «compensi» evasi i prelevamenti non giustificati dal professionista, li avevano assoggettati anche all'Iva, aumentando l'imponibile e il volume d'affari. Questo comportamento non è corretto, perché i prelevamenti non sono da considerare in alcun modo incassati soggetti a Iva.

Il principio della «sanzione unica» era stato richiamato dalla stessa amministrazione, nella circolare 180/E del 10 luglio 1998 in cui si specificava che «le violazioni funzionali o prodromiche (alla "principale", ndr) non saranno sanzionate come tali, ma rimarranno assorbiti nella violazione coincidente». Diversamente, si corre il rischio di fare una miracolosa moltiplicazione di sanzioni. Il rimedio è semplice: basta ricordarsi

dell'autotutela e annullare gli atti di contestazione emessi, proprio come stanno facendo gli uffici.

Con l'annullamento degli atti sbagliati, si evita anche la prosecuzione di liti inutili, andando nella direzione di sfoltimento del contenzioso eccessivo indicata più volte dallo stesso direttore dell'Agenzia, Attilio Befera. La speranza è che tutti gli uffici recepiscano gli inviti in questa direzione.



Il Fisco si ravvede e cancella la contestazione separata

Stop alla doppia sanzione in presenza di avviso di accertamento

Gli uffici delle Entrate si ravvedono e cancellano in autotutela l'atto di contestazione con sanzione separata. Così come l'atto di accertamento è "unico", anche la sanzione deve essere unica. Si vanno perciò uniformando i comportamenti degli uffici, nel rispetto della norma, di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 472/1997, che prevede l'applicazione di un'unica sanzione, riferita alla violazione più grave (si veda la nota "Fisco, lotta all'evasione con un po' di confusione", sul giornale "La Sicilia" del 31 marzo 2011). In autotutela, si vanno correggendo anche gli uffici che, accertando per "compensi" evasi i prelevamenti non giustificati dal professionista, li avevano assoggettati all'Iva, aumentando l'imponibile e il volume d'affari. È sbagliato, perché i prelevamenti non sono da considerare in alcun modo incassi soggetti a Iva.

L'atto di accertamento è "unico" e "unica" è la sanzione. Come si è detto, nel caso di un accertamento, è sbagliato emettere un atto di contestazione separato per lo stesso anno. La separazione degli atti è ingiustificata per la ragione che viola la norma di cui al richiamato articolo 12, che prevede l'applicazione di un'unica sanzione, riferita a quella più grave con l'aumento da un quarto al doppio, nei confronti di chi, con una sola azione od omissione, viola diverse norme anche relative a tributi diversi, o commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della stessa norma. Come indicato dalla stessa amministrazione finanziaria, nella circolare 180/E del 10 luglio 1998, nel commento all'articolo 12, "rispetto alle imposte sui redditi e all'Iva, il pregiudizio cui la norma si riferisce si realizza, normalmente, con la commissione delle violazioni di omessa presentazione della dichiarazione o di infedele dichiarazione, atteso che queste, nella fisiologia del procedimento, sono quelle che chiudono la catena delle violazioni. Di conseguenza, le violazioni funzionali o prodromiche a quelle ora richiamate - quali, ad esempio, quelle di omessa o irregolare tenuta della contabilità, ovvero di omessa o irregolare fatturazione e registrazione o di omessa o infedele emissione di scontrini o ricevute fiscali - non saranno sanzionate come tali, ma rimarranno assorbite nella violazione coincidente, per l'appunto e almeno nella generalità dei casi, con quella inerente alla omessa presentazione della dichiarazione o all'infedeltà della stessa, atteso che a queste violazioni corrispondono le sanzioni più gravi". Insomma, nel rispetto della legge, l'atto di accertamento è unico, così come è una sola la sanzione. Diversamente, si corre il rischio di fare una miracolosa moltiplicazione di sanzioni.

Atti sbagliati da annullare in autotutela

Il rimedio a questa moltiplicazione di sanzioni è semplice: basta ricordarsi dell'autotutela e annullare gli atti di contestazione emessi. È quello che stanno facendo gli uffici che hanno emesso atti di contestazione separati dagli atti di accertamento. Con l'annullamento degli atti sbagliati, si evita anche la prosecuzione di liti inutili. Al riguardo, il direttore generale dell'agenzia delle Entrate, Attilio Befera, in un suo intervento riportato sul Sole 24-Ore del 19 agosto 2010, ha affermato che "non vogliamo più iniziare defatiganti contenziosi per non ascoltare le ragioni del cittadino e non avere il coraggio e la responsabilità di annullare un accertamento sbagliato". Il "guaio" è che il coraggio di Befera non ce l'hanno alcuni funzionari degli uffici, che in certi casi proseguono il contenzioso defatigante e costoso, anche quando si tratta di accertamenti esagerati con presunti ricavi o compensi evasi, magari per diversi miliardi delle vecchie lire, poi risultati inesistenti. Basti pensare che esistono accertamenti con richiesta di diversi miliardi di vecchie lire che rischiano di procurare più spese che gettito, in quanto i giudici tributari hanno condannato gli uffici al pagamento di spese di giudizio di importo superiore a quelli che incasserà il fisco. La speranza è che tutti gli uffici recepiscono gli inviti del direttore Attilio Befera.

Istanza in autotutela in carta semplice all'ufficio

I contribuenti, che hanno ricevuto un atto di contestazione e un avviso di accertamento per lo stesso periodo d'imposta, possono chiedere l'annullamento dell'atto di contestazione presentando un'istanza di annullamento in autotutela. L'istanza, che si presenta in carta semplice all'agenzia delle Entrate, direzione provinciale o ufficio territoriale di competenza, è il mezzo più importante per eliminare una lite tra fisco e contribuente. L'autotutela può essere usata per evitare sul nascere una lite inutile. È anche prevista l'istanza di autotutela in riesame dell'atto di accertamento. L'autotutela può essere esercitata senza limiti di tempo, nei confronti di atti sub iudice, o di atti divenuti inoppugnabili per il decorso dei termini utili per il ricorso; neppure il giudicato costituisce ostacolo all'autotutela, che è preclusa solo per i motivi sui quali sia intervenuta "sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria". Il potere di annullamento d'ufficio o di revoca sussiste infatti "anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati". Insomma, l'autotutela non ha limiti quando serve per eliminare evidenti ingiustizie.

SALVINA MORINA
TONINO MORINA

**CONTENZIOSO
TRIBUTARIO**

Stop alle sanzioni
duplicate richieste
al contribuente
Scompare l'atto
di contestazione
separato da quello
di accertamento

► pagina 8

LE NOVITÀ**Il principio**

Il decreto legge applica la disciplina del cumulo giuridico: la penalità riferita alla violazione più grave assorbe tutte le altre

Il quadro

I contribuenti rischiano di non trovare «udienza» per le controversie con il fisco. La situazione è destinata ad aggravarsi con gli avvisi esecutivi

Le incompatibilità

I componenti delle commissioni si rivolgeranno ai Tar per contestare i provvedimenti che sanciranno la decadenza

Stop a sanzioni duplicate

Scompare l'atto di contestazione separato dall'accertamento

IRRESISTIBILI**L'ERRORE**

È sbagliato emettere atti di contestazione separati dall'atto di accertamento o rettifica, con conseguente moltiplicazione delle sanzioni.

Il separato atto di contestazione viola la norma sul cumulo giuridico delle sanzioni, di cui all'articolo 12, comma 1, del decreto legislativo 472/1997, che prevede l'applicazione di un'unica sanzione, riferita a quella più grave con l'aumento da un quarto al doppio, nei confronti di chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi, o commette, anche con più azioni

od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione

**LA CORREZIONE**

Per rispettare il dettato normativo di cui all'articolo 12, l'atto di accertamento o di rettifica deve essere unico, così come la sanzione deve essere unica

La nuova norma dispone che le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono "sono" irrogate con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica

La norma si applica agli atti emessi a decorrere dal 1° ottobre 2011, ma è evidente che gli uffici devono evitare di emettere atti di contestazione sanzioni separati dagli atti di accertamento o di rettifica

IL RIMEDIO

La modifica diventerà operativa dal 1° ottobre. Gli uffici possono annullare i provvedimenti in base all'autotutela.

Tonino Morina

Il decreto legge sulla manovra mette fine agli atti di contestazione separati dall'atto di accertamento o rettifica, con conseguente moltiplicazione delle sanzioni. La prassi,

come denunciato da «Il Sole 24 Ore», era diffusa in alcuni uffici (si vedano gli articoli del 26 marzo e del 21 aprile 2011). Il decreto legge ha disposto la sostituzione - nel comma 1 dell'articolo 17, del decreto legislativo 472/97 - delle parole «possono essere» con la parola «sono».

Si stabilisce dunque che le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono "sono" irrogate con atto contestuale

all'avviso di accertamento o di rettifica. È inoltre stabilito che la nuova norma, così mo-

La denuncia del Sole 24 Ore

Il Sole 24 Ore aveva già segnalato, il 26 marzo scorso, il perdurare di un comportamento scorretto diffuso tra alcuni uffici delle Entrate, che portava di fatto alla duplicazione delle sanzioni. Il caso era quello di un contribuente cui erano stati richiesti altri 14.932 euro per un'omessa fatturazione già contestata in un altro atto



dificata, si applica agli atti emessi a decorrere dal 1° ottobre 2011.

L'emissione di atti di contestazione separati dall'atto di accertamento viola la norma sul cumulo giuridico delle sanzioni (articolo 12 del decreto legislativo 472/97), che prevede l'applicazione di un'unica sanzione, riferita a quella più grave con l'aumento da un quarto al doppio, nei confronti di chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi, o commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.

Come indicato dall'amministrazione finanziaria nella circolare 180/E del 10 luglio 1998, di commento all'articolo 12, «rispetto alle imposte sui redditi e all'Iva, il pregiudizio cui la norma si riferisce si realizza, normalmente, con la commissione delle violazioni di omessa presentazione della dichiarazione o di infedele dichiarazione, atteso che queste, nella fisiologia del procedimento, sono quelle che chiudono la catena delle violazioni.

Di conseguenza, le violazioni funzionali o prodromiche a quelle ora richiamate - quali, ad esempio, quelle di omessa o irregolare tenuta della contabilità, ovvero di omessa o irregolare fatturazione e registrazione o di omessa o infedele emissione di scontrini o ricevute fiscali - non saranno sanzionate come tali, ma rimar-

ranno assorbite nella violazione coincidente».

In poche parole, per rispettare il dettato normativo, l'atto di accertamento deve essere unico, così come la sanzione deve essere unica.

Diversamente, si corre il rischio di fare una miracolosa moltiplicazione delle sanzioni, che è proprio quello che intendeva evitare il legislatore del 1997, nel momento in cui introdusse la riforma delle sanzioni (decreti legislativi 471, 472 e 473 e del 18 dicembre 1997, entrati in vigore dal 1° aprile 1998).

Il rimedio alla moltiplicazione, sbagliata, di sanzioni è semplice: basta ricordarsi delle norme sull'autotutela e annullare gli atti di contestazione emessi.

Occorre infine sottolineare che la riforma delle sanzioni venne fatta per rimediare agli errori del passato, in quanto, nel sistema previgente, le sanzioni «avevano raggiunto limiti tanto sproporzionati da rendere possibile la loro esecuzione solo a prezzo di determinare l'espulsione del soggetto responsabile dal sistema produttivo», cioè con il fallimento del contribuente (così è scritto nelle "premesse" alla circolare 180/E del 10 luglio 1998).

Ora con il decreto legge sulla manovra, formalmente dal 1° ottobre, la moltiplicazione delle sanzioni, per separati atti di contestazione, è vietata per legge.

LA SICILIA

I nostri tempi

11 dicembre 2012

di SALVINA E TONINO MORINA

Gli uffici dell'agenzia delle Entrate possono fare un bel regalo di fine anno, riconoscendo l'errore e annullando in autotutela l'atto sbagliato. È il regalo che ha fatto la direzione provinciale di Siracusa, tramite l'ufficio di Noto, a una cittadina inglese che aveva ricevuto un accertamento, notificato il 12 giugno 2012, con richieste di oltre 100mila euro. L'ufficio di Noto ha riconosciuto l'errore, al quale aveva in parte contribuito la stessa cittadina inglese, annullando l'atto sbagliato.

La donna, nel 2012, aveva ricevuto la richiesta della documentazione relativa al 2008, anno in cui esercitava a Siracusa l'attività di pubbliche relazioni. Inasprita dalla richiesta fatta per un'attività che poi aveva cessato nel 2009 perché si era rilevata improduttiva, aveva consegnato la documentazione chiesta, dimenticandosi però di portare le fatture di

Una giusta autotutela evita la lite

acquisto. A questo punto, dopo che il funzionario dell'ufficio di Noto aveva esaminato la documentazione, veniva emesso un atto di accertamento con richiesta di imposte, sanzioni e interessi per oltre 100mila euro. La richiesta era conseguenza del fatto che, mancando le fatture di acquisto, l'ufficio recuperava a tassazione i costi indicati per il 2008. Dopo la notifica dell'accertamento, la signora si recava nell'ufficio di Noto e faceva presente che i costi indicati erano effettivi e tutti documentati e, perciò, l'accertamento doveva essere annullato in autotutela. La documentazione, per sua fortuna, era ancora in suo possesso, e, pertanto, poteva essere esibita all'ufficio, che, a sua volta, si è reso disponibile sia a esaminare la documentazione tardivamente prodotta sia per l'eventuale annullamento dell'atto in autotutela. La signora accompagnava la richiesta di annulla-

mento, con una puntuale relazione sulle spese sostenute per la sua attività di pubbliche relazioni. Insomma, l'accertamento doveva essere annullato per mancanza del presupposto impositivo. In tema di autotutela, gli uffici devono osservare le indicazioni contenute nella circolare 22/E dell'11 giugno 2012, con la quale l'agenzia delle Entrate di Roma punta molto sulla riduzione delle liti con i contribuenti. Perciò, la parola d'ordine è "ridurre il contenzioso", anche se spesso viene letta al contrario da alcuni uffici come se fosse scritto "moltiplicare il contenzioso". In caso di errore dell'ufficio, il cittadino merita rispetto e l'atto sbagliato va annullato in autotutela senza perdere tempo. L'annullamento dell'atto errato non è un optional, ma va fatto senza indugi ogni volta che ne ricorrono i presupposti. Al riguardo, il direttore dell'agenzia delle Entrate centrale di Roma, Attilio Befera,

in una sua lettera del 5 maggio 2011, inviata agli uffici, ha affermato che si devono evitare comportamenti vessatori nei confronti dei cittadini, indicando la regola da seguire che è molto semplice: "È una regola di rispetto: comportiamoci tutti come funzionari del fisco, così come vorremmo essere tutti trattati come contribuenti". È quello che, in maniera lodevole, hanno fatto i funzionari dell'ufficio di Noto che, dopo avere attentamente esaminato la documentazione, hanno annullato l'accertamento in autotutela, comunicando alla signora inglese, con lettera del 14 dicembre 2012, a firma del direttore provinciale Gianfranco Antico, che l'accertamento relativo al 2008 «è privo di effetti e le somme richieste non sono dovute». La vicenda dimostra che l'autotutela esiste. Il Fisco che riconosce i diritti del contribuente rivaluta la sua immagine e salva il rapporto tributario.

L'UFFICIO CHIEDE PIÙ DI UN MLN PER UN ERRORE FORMALE

Maxi-sanzione cancellata, e Fisco condannato

L'ufficio chiede più di un milione di euro per un errore formale, ma i giudici accolgono il ricorso e cancellano la maxi - sanzione, condannando l'ufficio al pagamento delle spese di giudizio. E' questo quello che è capitato ad una società, che, grazie alla sentenza della Commissione tributaria provinciale di Varese, ha potuto tirare un gran sospiro di sollievo.

Ecco i fatti. L'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Varese, ha emesso un atto con sanzioni per oltre un milione di euro, per il 2006, nei confronti di una società. La contestazione deriva dal fatto che la società si era "dimenticata" di inviare la dichiarazione d'intento ricevuta da un suo cliente, esportatore abituale. Nel ricorso, la società faceva presente l'evidente sproporzione con gli obblighi previsti dalla legge, che impone al fornitore dell'esportatore abituale di presentare alle Entrate la dichiarazione d'intento ricevuta dal suo cliente, per emettere le fatture in esenzione Iva.

In pratica, l'omessa presentazione della dichiarazione d'intento era una irregolarità formale, senza alcuna incidenza nella determinazione della base imponibile, dell'Iva e del versamento del tributo.

L'ufficio, a sua volta, riteneva corretta la sanzione per oltre un milione di euro, in quanto ha applicato la norma che prevede una sanzione minima del 100% dell'imposta evasa. In verità, non esiste alcuna imposta evasa. Per la Commissione tributaria provinciale di Varese, il ricorso della società deve essere accolto in quanto non esiste alcun debito d'imposta, nel rispetto di quanto «previsto dall'articolo 6 decreto legislativo n. 472/1997 comma 5 bis, che dichiara non punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio alla azione di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo» (sentenza 15/12/13, depositata il 23 gennaio 2013). La speranza è che ora l'ufficio non appelli la sentenza, perché, diversamente, confermerebbe quanto si sta verificando negli ultimi anni e che, una volta aperta lite, il contenzioso diventa il gioco dell'oca, che necessariamente si deve chiudere in Cassazione, facendo cioè tutti i tre gradi di giudizio, provinciale, regionale e Cassazione.

**SALVINA MORINA
TONINO MORINA**



RISCOSSIONE

**Accertamenti esecutivi
a sospensione immediata**

• pagina 20

Le indicazioni delle Entrate. L'Agenzia chiarisce la portata del nuovo atto di autotutela a disposizione del contribuente

Bloccabili gli avvisi esecutivi

L'obbligo di sospensione non è limitato alle sole cartelle di pagamento

LA RISPOSTA

Equitalia avrà dieci giorni di tempo per trasmettere all'ente creditore l'istanza e la documentazione allegata

Antonio Iorio

■ L'obbligo di sospensione immediata della riscossione, a seguito di specifica istanza del contribuente, riguarda anche gli avvisi di accertamento esecutivi e non solo le cartelle di pagamento.

Gli uffici dell'agenzia delle Entrate sono competenti per lo sgravio non solo dei tributi erariali ma anche dell'Irap, amministrata in convenzione per conto delle regioni e per i recuperi degli aiuti di Stato.

Sono queste alcune delle condivisibili conclusioni cui giunge la Direzione centrale accertamento dell'agenzia delle Entrate, con una nota diramata il 16/1/2013, avente ad oggetto la sospensione legale della riscossione.

L'articolo 1 (commi da 537 a 544) ha introdotto nel nostro ordinamento la possibilità di sospendere la riscossione ad iniziativa del debitore che presenti all'agente della riscossione, entro 90 giorni dalla notifica di un atto, una dichiarazione con la quale venga documentato che gli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo, ovvero la successiva cartella di pagamento o l'avviso

per i quali si procede, sono stati interessati da prescrizione o decadenza, da provvedimento di sgravio, da sospensione amministrativa o giudiziale, da sentenza che ha annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore; dal pagamento già effettuato, eccetera.

Dalla dichiarazione del contribuente consegue la sospensione immediata delle azioni poste in essere da Equitalia.

Quest'ultima avrà 10 giorni per trasmettere all'ente creditore (nella specie l'agenzia delle Entrate) l'istanza e la documentazione allegata.

Decorso ulteriori 60 giorni, l'ente creditore potrà confermare al contribuente la correttezza della documentazione prodotta, trasmettendo così all'agente della riscossione il conseguente provvedimento di sospensione o sgravio.

In alternativa, lo stesso ente potrà avvertire il contribuente delle inidoneità della documentazione prodotta. Nel caso in cui l'ente creditore non dovesse comunicare nulla dopo 220 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore a Equitalia, le partite oggetto della dichiarazione sono annullate.

La recente nota della Direzione centrale dell'accertamento (si veda l'articolo sotto) impartisce le primissime direttive alle direzioni regionali e provinciali, sulle attività da svolgere nel caso in cui la pretesa avanza-

ta da Equitalia riguardi tributi di competenza dell'agenzia delle Entrate e del Territorio.

Viene innanzitutto chiarito che l'agente della riscossione invierà la dichiarazione del debitore e la relativa documentazione allegata all'ufficio che ha apposto il visto di esecutorietà o che abbia affidato il carico in presenza di accertamento esecutivo. Sono esclusi invece, sempre secondo la direttiva, gli atti relativi a somme iscritte a ruolo in nome e per conto di terzi (è il caso a esempio, per un determinato periodo di tempo, dei contributi previdenziali e assistenziali). Rientrano al contrario nella competenza delle Entrate oltre a tutti i tributi erariali, anche quelli che l'Agenzia amministra, in regime convenzionale, per conto degli enti locali (Irap e addizionali regionali e comunali all'Irpef).

In ultimo gli uffici riceveranno anche le dichiarazioni dei contribuenti che chiederanno la sospensione delle somme iscritte a ruolo perché oggetto di recupero in quanto aiuti di Stato illegittimi.

La nota, infine, segnala che in presenza di documentazione falsa o contraffatta prodotta dal contribuente, gli uffici, oltre a dover denunciare l'accaduto all'autorità giudiziaria, si attiveranno per irrogare la sanzione amministrativa prevista nella Legge di stabilità, nella misura che va dal 100 al 200% dell'ammontare delle somme dovute.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

200%

La soglia massima di sanzione in caso di documenti falsi



STUDIO MORINA

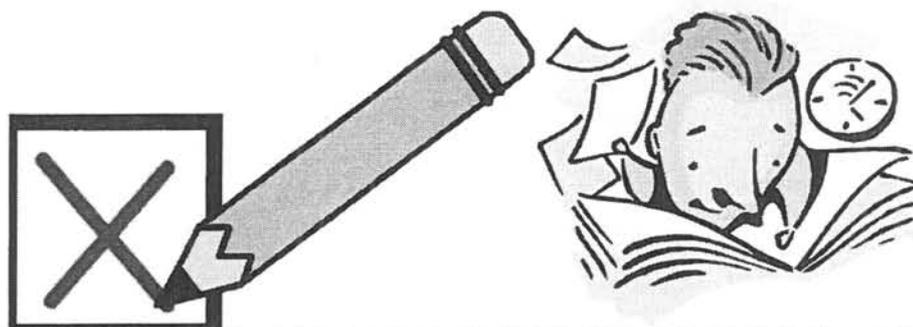
del Prof. Tonino Morina

"Esperto Fiscale del Sole 24 Ore"

Professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

Via Vittorio Emanuele, 32 - 96015 - Francofonte (SR)

Tel. 095/948840 Fax 095/940659 telefonino 393 8285211 - 366 5475433



Convegno Istituto Nazionale Tributaristi

Articoli vari in materia di

IRAP

CATANIA, 10 APRILE 2013

Prof. Tonino Morina

LA CASSAZIONE

FIORELLO HA DIRITTO AL RIMBORSO DELL'IRAP

TONINO MORINA

Fiorello vince la battaglia con il Fisco e ha diritto al rimborso dell'Irap pagata per gli anni dal 1998 al 2001. La Cassazione ha infatti dato ragione a Rosario Fiorello che aveva pagato l'Irap sin dal 1998, data della sua istituzione, e ne ordina il rimborso perché l'attività dello showman è esclusa dal tributo, in quanto non possiede quella "autonoma organizzazione", necessaria affinché l'attività sia soggetta all'Irap. Il principio enunciato dalla Cassazione, con la sentenza n. 26144/08 del 25 giugno 2008, e depositata in cancelleria il 30 ottobre 2008 è importante: chi si avvale di una "autonoma organizzazione", fino a quasi prescindere dall'opera del professionista, è soggetto a Irap. L'artista o professionista che, invece, non si avvale di una "autonoma organizzazione", e la sua opera è indispensabile per esercitare l'attività, è escluso dall'Irap.

I fatti

Come si è detto, Fiorello ha pagato l'Irap per gli anni dal 1998 al 2001, ma ne ha chiesto il rimborso in quanto si ritiene estraneo al tributo. La commissione tributaria provinciale di Roma aveva accolto il ricorso, dichiarando spettante il rimborso. La commissione tributaria regionale del Lazio, invece, accogliendo l'appello del Fisco, aveva negato il rimborso. Contro la decisione della commissione tributaria regionale, Fiorello ha infine proposto ricorso per Cassazione.

La Cassazione ha accolto il ricorso, cassando la sentenza impugnata, che è stata rinviata ad altra sezione della commissione tributaria regionale del Lazio, che dovrà procedere a un nuovo esame della controversia, uniformandosi alla sentenza della Cassazione, e, quindi, disponendo il rimborso dell'Irap pagata, ma non dovuta.

I motivi della decisione



FIORELLO DURANTE UNA MANIFESTAZIONE A LETOJANNI

Il ricorso di Fiorello è stato accolto in quanto la motivazione della sentenza impugnata, secondo la quale è stata accertata la "adeguata organizzazione" che richiede l'assoggettamento all'Irap, "si appalesa come affermazione non sorretta da congrua e adeguata motivazione". Nel caso di Fiorello, infatti, non esiste alcuna "adeguata organizzazione", in quanto esercita la sua attività di artista, senza dipendenti o svariati collaboratori, come peraltro confermato dai vari documenti prodotti all'ufficio, dai quali risultano versate ritenute, negli anni 1998, 1999 e 2001, ad avvocati, a un notaio, a una truccatrice occasionale e a due autori di testi.

La sentenza che riguarda Fiorello fa seguito ad altre che riconoscono il diritto di ottenere il rimborso dell'Irap a partire dal 1998, data di istituzione del tributo regionale, in sostituzione, fra l'altro, della vecchia Ilor, che fu soppressa. Ad esempio, con la sentenza n. 13043/0, registro generale 28833/06 - 30277/06, cronologico 13043, udienza del 27 marzo 2008, depositata il 21 maggio 2008, la

Cassazione ha riconosciuto il diritto al professionista di ottenere il rimborso dell'Irap pagata dal 1998 al 2001. Per la Cassazione, l'esercizio delle attività di lavoro autonomo "è escluso dall'applicazione dell'Irap solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata". Il requisito della "autonoma organizzazione" ricorre quando il contribuente: "è, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione";

"utilizza beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvale in modo non occasionale di lavoro altrui.

In questo caso, si ha un'attività, soggetta a Irap, con capacità contributiva ed entità produttiva di ricchezza autonomamente funzionante fino a quasi prescindere dall'opera del professionista.

Al contrario, l'Irap non è dovuta quando l'apporto fisico e intellettuale del professionista, con l'impiego di pochi beni strumentali, costituiscono l'esclusiva attività produttiva e i soli strumenti attraverso i quali si produce il reddito.

Cassazione. Showman senza imposta Irap, dall'assenza di organizzazione il rimborso a Fiorello

Fiorello non possiede l'«autonoma organizzazione» necessaria affinché la sua attività sia soggetta a Irap. Lo ha chiarito la Cassazione, con la sentenza 26144/08 del 25 giugno depositata in cancelleria il 30 ottobre 2008 (segnalata sul Sole 24 Ore il 9 novembre). Il presentatore e showman ha quindi diritto al rimborso dell'imposta regionale pagata per gli anni dal 1998 al 2001. Nella sentenza i giudici hanno ribadito che è escluso dal tributo l'artista o professionista la cui opera è indispensabile per esercitare un'attività, svolta senza «autonoma organizzazione».

La commissione tributaria provinciale di Roma aveva già accolto il ricorso di Rosario Fiorello, dichiarando spettante il rimborso. La commissione tributaria regionale del Lazio, invece, accogliendo l'appello del Fisco, lo aveva negato, innescando il ricorso per Cassazione. In questa sede la sentenza di secondo grado è stata impugnata e rinviata ad altra sezione della commissione tributaria regionale del Lazio, che dovrà procedere a un nuovo esame della controversia, uniformandosi alla sentenza di piazza Cavour.

Il ricorso è stato accolto in quanto la motivazione della sentenza impugnata, secondo la quale è stata accertata l'«adeguata organizzazione» che richiede l'assoggettamento all'Irap, «si appalesa come affermazione non sorretta da congrua e adeguata motivazione». Nel caso di Fiorello, infatti, non esiste alcuna «adeguata organizzazione», in quanto esercita la sua attività di artista, senza dipendenti o svariati collaboratori, come peraltro confermato dai vari documenti prodotti all'ufficio, dai quali risultano versate ritenute, negli anni 1998, 1999 e 2001, ad avvocati, a un notaio, a una truccatrice occasionale e a due autori di testi.

La sentenza che riguarda Fiorello fa seguito ad altre analoghe che riconoscono il diritto di ottenere il rimborso

dell'Irap a partire dal 1998, data di istituzione del tributo regionale (ad esempio, sentenza n. 13043/0, registro generale 28833/06 - 30277/06, cronologico 13043, udienza del 27 marzo 2008, depositata il 21 maggio 2008). Per la Cassazione, l'esercizio delle attività di lavoro autonomo «è escluso dall'applicazione dell'Irap solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata». Il requisito della «autonoma organizzazione» ricorre quando il contribuente:

- è, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione;
- utilizza beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione,

ATTIVITÀ AUTONOMA

L'artista non ha dipendenti, ma solo collaboratori e non dispone quindi del presupposto che giustifica il prelievo

oppure si avvale in modo non occasionale di lavoro altrui.

In questo caso si ha un'attività soggetta a Irap, con capacità contributiva ed entità produttiva di ricchezza autonomamente funzionante fino a quasi prescindere dall'opera del professionista.

Al contrario, l'Irap non è dovuta quando l'apporto fisico e intellettuale del professionista, con l'impiego di pochi beni strumentali, costituiscono l'esclusiva attività produttiva e i soli strumenti attraverso i quali si produce il reddito. Giuseppe Palano, il commercialista che assiste Fiorello, ha accolto con soddisfazione la sentenza della Cassazione, dicendosi convinto dell'esclusione dall'Irap per il suo assistito che, comunque, aveva sempre voluto pagare il tributo, «giusto per stare tranquillo, perché non intende avere fastidi con il Fisco».

2 C'È «AUTONOMA ORGANIZZAZIONE» SE L'ATTIVITÀ PROCEDE IN ASSENZA DEL PROFESSIONISTA

■ Esercito l'attività di medico della mutua convenzionato con il servizio sanitario nazionale. Possiedo una modestissima attrezzatura (una lettiga, una scrivania, sei sedie e un sfigmomanometro) e mi avvalgo della collaborazione, con la esclusiva funzione di addetta al ricevimento del pubblico, di una collaboratrice con contratto part time (due ore giornaliere) per quattro giorni settimanali. Considerato che il mio unico reddito di natura professionale è certificato dall'Asl e che in mia assenza la dipendente non può svolgere alcuna attività sostitutiva; ritengo di non possedere una vera e propria "autonomia organizzativa". Alla luce delle recenti sentenze in materia di Irap, posso ritenermi esonerato da detta imposta? Carmelo Cordua - GANGI

L Irap dei professionisti, se sono soggetti al tributo o se ne sono esclusi, sta alimentando un enorme contenzioso. Le diverse e contrastanti sentenze dei giudici tributari in materia Irap stanno creando innumerevoli problemi ai contribuenti e agli uffici dell'agenzia delle Entrate. Finora, le sentenze hanno spesso dato ragione al professionista o imprenditore senza dipendenti. Sono invece contrastanti e spesso a favore del Fisco le sentenze che riconoscono corretta l'applicazione dell'Irap in presenza di dipendenti. Nulla toglie al professionista o imprenditore, che si avvale di uno o più dipendenti, di ritenersi escluso dall'Irap, in quanto non esiste quella «autonomia organizzativa», in presenza della quale scatterebbe l'obbligo dell'Irap, e la sua opera è indispensabile per esercitare l'attività, e, di conseguenza, è escluso dall'Irap. In questo caso, il professionista potrebbe ritenersi escluso dall'Irap nella considerazione, più volte espressa dalla Cassazione, che si ha un'attività autonomamente organizzata solo quando l'attività è in grado di funzionare da sola, a prescindere dall'opera del professionista; in questo caso, potrebbero essere esclusi dall'Irap tutti i professionisti, con particolare riferimento a coloro che esercitano una «professione protetta», in quanto la prestazione d'opera intellettuale non potrà mai spersonalizzarsi per il rapporto personale (*intuitus personae*) che lega il prestatore al cliente. Al riguardo, si ri-

corda che, con la sentenza 156 del 21 maggio 2001 la Corte costituzionale, mentre ha ritenuto l'elemento organizzativo connaturato alla nozione di impresa, ha precisato che «è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui». L'accertamento di tale condizione, «in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto» da verificare caso per caso. A seguito della pronuncia della Corte costituzionale si è perciò posto il problema di individuare la nozione di «attività autonomamente organizzata», nozione che, finora, non ha trovato le sue regole univoche che possano eliminare le incertezze sull'applicabilità del tributo.

La recente sentenza per lo showman Fiorello. Una recente sentenza sull'Irap dei professionisti ha interessato lo showman Rosario Fiorello, che ha vinto la battaglia con il Fisco e ha diritto al rimborso dell'Irap pagata per gli anni dal 1998 al 2001. La Cassazione ha infatti dato ragione a Fiorello che aveva regolarmente pagato l'Irap sin dal 1998, data della sua istituzione, e ne ordina il rimborso perché l'attività dello showman è esclusa dal tributo, in quanto non possiede quella «autonomia organizzativa» che è necessaria affinché l'attività sia soggetta all'Irap. Il principio enunciato dalla Cassazione, con la sentenza 26144/2008 è importante: chi si avvale di una «autonomia organizzativa», fino a quasi prescindere dall'opera del professionista, è soggetto a Irap. L'artista o professionista che, invece, non si avvale di una «autonomia organizzativa» e la sua opera è indispensabile per esercitare l'attività, è escluso dall'Irap.

Immotivi della decisione. Il ricorso di Fiorello è stato accolto in quanto la motivazione della sentenza impugnata, secondo la quale è stata accertata la «adeguata organizzazione» che richiede l'assoggettamento all'Irap, «si appalesa come affermazione non sorretta da congrua e adeguata motivazione». Nel caso di Fiorello, infatti, non esiste alcuna «adeguata organizzazione», in quanto esercita la sua attività di artista; senza dipendenti o svariati collaboratori, come peraltro confermato dai documenti prodotti all'ufficio, dai quali risultano versate ritenute, negli anni 1998, 1999 e 2001, ad avvocati, a un notaio, a una truccatrice occasionale e a due autori di testi. La sentenza che riguarda Fiorello fa seguito ad altre che riconoscono il diritto di ottenere il rimborso dell'Irap a partire dal 1998, data di istituzione del tributo regionale, in sostituzione, fra l'altro, della vecchia Ilor, che fu soppressa. Ad esempio, con la sentenza 13043/0 depositata il 21 maggio 2008, la Cassazione ha riconosciuto il diritto al professionista di ottenere il rimborso dell'Irap pagata dal 1998 al 2001, perché l'esercizio delle attività di lavoro autonomo «è escluso dall'applicazione dell'Irap solo qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata». Il requisito della «autonomia organizzativa» ricorre quando il contribuente:

- è, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione;
- utilizza beni strumentali eccedenti il minimo indispen-

sabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvale in modo non occasionale di lavoro altrui.

In questo caso, si ha un'attività, soggetta a Irap, con capacità contributiva ed entità produttiva di ricchezza autonomamente funzionante fino a quasi prescindere dall'opera del professionista. Al contrario, l'Irap non è dovuta quando l'apporto fisico e intellettuale del professionista, con l'impiego di pochi beni strumentali, costituiscono l'esclusiva attività produttiva e i soli strumenti attraverso i quali si produce il reddito.

I termini per chiedere il rimborso dell'Irap. Il contribuente che si ritiene escluso dall'Irap può anche chiedere il rimborso dell'Irap eventualmente pagata. Per l'istanza di rimborso delle somme versate in eccesso o non dovute, da presentare entro 48 mesi, a norma dell'articolo 38 del Dpr 602/73, a pena di decadenza, occorre individuare il momento da cui decorre il termine decadenziale. Al riguardo, l'agenzia delle Entrate, con la risoluzione 459/E del 2 dicembre 2008, avente per oggetto «dichiarazione integrativa a favore del contribuente oltre i termini di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del Dpr n. 322 del 1998 - non ammissibile. Istanza di rimborso ex articolo 38 del Dpr 602 del 1973 - ammissibile», avverte che, sotto tale aspetto, soccorre l'orientamento consolidato della Suprema Corte secondo cui: «il principio affermato in giurisprudenza (Cassazione n. 8199 del 17 aprile/29 agosto 1997 e n. 8606 del 23 maggio 1996) secondo cui è dal momento del pagamento del saldo d'imposta che inizia a decorrere il termine di rimborso di tributi non dovuti si riferisce, come esplicitamente chiarito, ai casi di eccedenze di versamenti in acconto o di pagamenti aventi carattere di provvisorietà, cui non corrisponda successivamente la determinazione di quello stesso obbligo in via definitiva. Nel caso in cui, invece, l'obbligazione tributaria sia inesistente sin dal momento del versamento, avvenuto per errore materiale, duplicazione d'imposta o originaria inesistenza totale o parziale della pretesa impositiva, è dalla data del versamento stesso, anche se avvenuto a titolo di acconto, che inizia a decorrere il termine dei 48 mesi entro cui va proposta l'istanza di rimborso (così, Cassazione, sezione V, 7 luglio 2000, n. 9156, e in senso conforme sentenze: 198/2004, 18522/2005, 20057/2006 e da ultimo 26863/2007). Pertanto, per individuare il *dies a quo*, cioè il giorno iniziale dal quale inizia a decorrere il termine previsto a pena di decadenza, per presentare istanza di rimborso si deve stabilire se l'obbligazione esisteva o meno al momento del pagamento. Se il pagamento è stato effettuato in totale assenza del presupposto, il termine inizia a decorrere dalla data del pagamento stesso, mentre, nel caso in cui la richiesta di restituzione riguarda eccedenze di versamenti in acconto o di pagamenti aventi carattere di provvisorietà, cui non corrisponde successivamente la determinazione di quello stesso obbligo in via definitiva, il termine decorre dal momento del versamento del saldo.

PAGINE A CURA DI
Salvina Morina e Tonino Morina

IL PUNTO

SERVE CHIAREZZA SUI CRITERI DI ESCLUSIONE

All'istanza di rimborso dell'eventuale Irap pagata, sicuramente dovrà fare seguito il ricorso alla Commissione tributaria provinciale (Ctp) competente.

In questo caso, se l'ufficio locale delle Entrate risponde all'istanza di rimborso, e, quindi, c'è un diniego espresso, entro 60 giorni dalla notifica del diniego, deve essere presentato il ricorso alla Commissione tributaria provinciale. Se, come spesso succede, l'ufficio locale delle Entrate non risponde all'istanza di rimborso, decorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso senza avere ricevuto un provvedimento negativo dell'ufficio, il contribuente ha ancora dieci anni di tempo per rivolgersi ai giudici, secondo l'ordinaria prescrizione civilistica.

Per saperne di più
SUL SITO INTERNET
DELL'ESPERTO
RISPONDE
SONO DISPONIBILI PER
APPROFONDIMENTO
I TESTI DI LEGGI,
CIRCOLARI, SENTENZE
E DOTTRINA
[www.ilsolo24ore.com/
espertorisponde](http://www.ilsolo24ore.com/espertorisponde)

Per finire, va detto che l'enorme contenzioso in materia Irap sta diventando un problema per tutti. Il rischio è che si possa ripetere la vicenda dell'Ilor, la vecchia imposta locale sui redditi, con la famosa sentenza della Corte costituzionale 42 del 25 marzo 1980, che dichiarò l'illegittimità costituzionale dell'Ilor, premiando però i contribuenti che avevano contestato

sin dall'origine il tributo, non pagandolo o chiedendo il rimborso, e beffando i contribuenti che avevano pagato senza aprire alcuna lite. Fu una grave ingiustizia che si spera non si ripeta con l'Irap. Per evitarla, è necessario un intervento chiaro e definitivo del legislatore che stabilisca quali sono i criteri per essere esclusi dall'Irap.

Al riguardo, si ricorda che, dopo tanti anni di liti inutili e dispendiose, ai fini Ilor, in aggiunta all'esclusione totale dei professionisti, si stabilì che erano esclusi dall'Ilor, con effetto dall'anno 1991, anche «i redditi d'impresa, derivanti dall'esercizio di attività commerciali... organizzate prevalentemente con il lavoro proprio e dei familiari, ovvero con il lavoro dei soci, a condizione che il numero complessivo delle persone addette... compreso il titolare, non sia superiore a tre».

Che sia questo il criterio o che sia un altro, l'importante è che venga dettata una norma per evitare ingiustizie.

NORME E TRIBUTI

Il Sole
24 ORE

Il caso. Senza autonoma organizzazione arriva il rimborso

E anche Morandi dribbla il prelievo

Tonino Morina

Dopo Rosario Fiorello, anche Gianni Morandi vince la battaglia con il Fisco sull'Irap. Per la commissione tributaria regionale di Roma, infatti, Morandi ha diritto al rimborso delle somme versate a titolo di Irap con il riconoscimento degli interessi. La settima sezione della commissione tributaria regionale di Roma, con sentenza 122/7/09, pronunciata il 6 luglio 2009 e depositata il 13 luglio 2009, ha rigettato l'appello dell'ufficio delle Entrate di Roma 3, che aveva

chiesto la riforma di una sentenza della Commissione tributaria provinciale.

La Ctp, con sentenza 236/26/2007, pubblicata il 20 luglio 2007, aveva accolto il ricorso di Morandi che aveva chiesto il rimborso dell'Irap versata per gli anni 1998-2001. I giudici avevano riconosciuto il diritto al rimborso per mancanza di elementi di organizzazione. Contro la sentenza, è stato proposto appello. Per l'ufficio, era importante il fatto che il Morandi aveva sempre compilato il quadro RE, indicando una quan-

tità di beni strumentali di rilevante entità, tale da richiedere il pagamento. Per Morandi, invece, come da memoria illustrativa depositata il 25 maggio 2007 dal suo commercialista, Oliviero Franceschi, i beni strumentali impiegati nel quadriennio 1998-2001 sono pari a circa 10 mila euro, che rappresentano il minimo indispensabile per lo svolgimento dell'attività di musicista-cantante. Questo assunto trova conferma nel punto 5.4.3 della circolare 45/E/2008, dove si ritengono "congrui" per l'esclusione dall'Irap i beni strumentali acquistati nel triennio precedente fino a 15 mila euro. Per di più, negli anni in questione nessun dipendente è stato assunto da Morandi.

La sentenza segue di pochi mesi quella che ha interessato Fiorello, che ha vinto la battaglia con il Fisco sul rimborso Irap

per gli anni 1998-2001. La Cassazione ha infatti dato ragione a Fiorello che aveva regolarmente pagato sin dal 1998 e ha ordinato il rimborso perché l'attività dello showman è esclusa dal tributo, in quanto non possiede quell'"autonoma organizzazione" necessaria affinché l'attività sia soggetta a Irap. Il principio enunciato dalla Cassazione, con la sentenza 26144/08 è importante: chi si avvale di una "autonoma organizzazione", con dipendenti e con beni strumentali di rilevante entità, fino a quasi prescindere dall'opera del professionista, è soggetto a Irap. L'artista o professionista che, invece, non si avvale di "autonoma organizzazione" mentre la sua opera è indispensabile per esercitare l'attività, è escluso da Irap.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LA SICILIA

Fisco, «miracolo» a Palermo rimborso Irap in otto giorni Inusuale celerità nel riconoscimento delle ragioni di un contribuente

Un rimborso in otto giorni. È questo il tempo "passato" dall'istanza di rimborso Irap presentata da un contribuente e la "convalida" del rimborso risultante dal sistema informativo dell'anagrafe tributaria. Probabilmente è un fatto eccezionale, uno dei pochi in Italia; ma è la conferma che quando c'è trasparenza e correttezza, tra Fisco e contribuente si può evitare di generare liti inutili.

Il rimborso in questione è merito dell'ufficio locale delle Entrate di Palermo che, a seguito dell'istanza presentata da un medico, ha subito riconosciuto l'estraneità dal tributo e disposto di conseguenza. Tutto in modo semplice e immediato. In contrasto con quanto di norma succede, perché chiedere i soldi al Fisco ha quasi sempre creato molte complicazioni (e contenziosi). Soprattutto quando il contribuente chiede delle somme versate spontaneamente, i cosiddetti versamenti diretti, e vuole avere i soldi con interessi. Uno dei tributi più complicati e, quindi, con enorme contenzioso, è stata l'Ilor, l'imposta locale sui redditi vigente dal 1974 al 1997. L'assurdo è che l'Irap, cioè l'imposta regionale sulle attività produttive, che dal 1998 ha sostituito proprio l'Ilor, è diventato il tributo con più contenzioso. Ma andiamo alla vicenda di Palermo.

Un medico, esercente la professione in convenzione con il servizio sanitario nazionale, insomma un medico di famiglia, presenta un'istanza all'ufficio locale di Palermo chiedendo il rimborso dell'Irap pagata per gli anni dal 2005 al 2007, in quanto la sua attività è esclusa dall'imposta regionale delle attività produttive (acronimo Irap) per inesistenza del presupposto impositivo. Nell'istanza, fa presente che svolge la professione di medico senza alcun elemento di organizzazione, utilizzando come struttura per l'esercizio della professione solo pochi beni strumentali; che in ogni caso, la professione non può essere esercitata in sua assenza, titolare dello studio, in virtù della personalità dell'incarico e della rilevanza decisiva delle sue qualità; che il presupposto dell'Irap consiste nell'esercizio «abituale di una attività autonomamente organizzata diretta

alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi» e che il lavoratore autonomo «non organizzato» è escluso dall'Irap.

Al riguardo, la Corte Costituzionale, con la sentenza 156 del 10 maggio 2001, ha affermato che il presupposto Irap non sussiste «nel caso di una attività professionale... svolta in assenza di elementi di organizzazione». Ed è ormai pacifico che l'esercizio di un'attività professionale non organizzata, priva, cioè, dell'apporto di capitale e di lavoro altrui, non è soggetta a Irap (Cassazione, sentenza 13 giugno 2007, n. 13811, e numerose altre tutte pronunciate all'udienza dell'8 febbraio 2007). Quanto al requisito della "autonoma organizzazione", per la Suprema Corte l'Irap non è applicabile ove in concreto i mezzi personali e materiali di cui si avvale il contribuente costituiscono (sia quantitativamente, sia qualitativamente) un mero ausilio della sua attività personale. I principi enunciati dalla Cassazione l'8 febbraio 2007 (nel cosiddetto "Irap day"), sono stati successivamente ribaditi nella sentenza n. 13043 del 27 marzo 2008 e nella sentenza n. 26144/08, meglio nota come "sentenza Fiorello", perché ha interessato il famoso showman Rosario Fiorello, al quale la Suprema Corte ha riconosciuto il diritto al rimborso dell'imposta regionale pagata a partire dal 1998, data di istituzione del tributo regionale.

Tornando alla vicenda di Palermo, il funzionario che ha esaminato la documentazione esibita dal contribuente, verificata l'insussistenza del presupposto impositivo ha subito riconosciuto il diritto al rimborso dell'Irap pagata, ma non dovuta. E dopo la domanda di rimborso presentata, a distanza di appena otto giorni nel sistema informativo dell'anagrafe tributaria risultava che il rimborso Irap chiesto era stato già "convalidato". Da lodare dunque il comportamento del funzionario siciliano, che ha riconosciuto in tempi brevi il diritto al rimborso dell'Irap, evitando di aprire un contenzioso inutile per il Fisco e per il contribuente, cioè per la collettività.

SALVINA MORINA
TONINO MORINA

FISCO

«MIRACOLO» A PALERMO Rimborso Irap in soli 8 giorni

SALVINA E TONINO MORINA

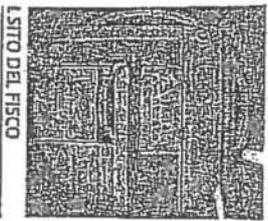
«Miracolo» a Palermo: l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate ha disposto un rimborso Irpef, richiesto da un medico, dopo appena otto giorni dalla presentazione dell'istanza da parte del professionista. Una celerità che probabilmente costituisce un record in Italia e che certo ha dell'inusuale

LA STORTTA

UN NUOVO CORSO MENTRE C'È ANCORA CHI PIANGE LA «BEFFA» SULL'IRAP

La svolta dell'amministrazione finanziaria «Basta liti inutili, anche per evitare spese»

Gli uffici dell'Agenzia delle Entrate devono fare di tutto per evitare inutili e dispendiosi contenziosi con i contribuenti che, come nel caso del medico convenzionato con il servizio sanitario nazionale, hanno diritto al rimborso dell'Irap, in quanto esclusi per inesistenza del presupposto impositivo. Ciò anche per evitare la beffa subita da tutti i lavoratori autonomi con la nota sentenza n. 42 del 25 marzo 1980, della Corte Costituzionale, emessa in materia di imposta locale sui redditi (acronimo Ilor).



LISTO DEL FISCO

La ormai "storica" sentenza riconobbe l'esclusione dall'Ilor solo ai contribuenti che non avevano mai pagata, riconoscendo il rimborso ai contribuenti che avevano una lite aperta (anche se questi ultimi, in alcuni ca-

si, a distanza di circa 30 anni sono ancora in attesa di ricevere il rimborso). Vennero beffati i contribuenti che avevano pagato l'Ilor, poi soppressa nel 1998 e sostituita proprio dall'Irap, ma che non avevano contestato l'applicazione del tributo. Insomma, venne applicato il principio «chi ha avuto, ha avuto, chi ha dato, ha dato», che beffò i contribuenti più rispettosi e diligenti.

E' dunque a maggior ragione da apprezzare il comportamento del funzionario siciliano che ha riconosciuto in tempi brevi il diritto al rimborso dell'Irap, evitando di aprire un contenzioso inutile per il Fisco e per il contribuente, cioè per la collettività. Con l'accettazione "istantanea" del diritto al rimborso, il diligente funzionario ha messo in pratica quanto suggerito dall'Agenzia delle Entrate, direzione Centrale di Roma, che con la circolare 24/E del 15 maggio 2009 ha invitato gli uffici a tenere conto, prima di intraprendere la strada del contenzioso, dei rischi che ciò

procura, soprattutto quando la pretesa del Fisco non è sostenibile o è basata su presunzioni che non potrebbero superare l'esame dei giudici tributari. Nel comunicato stampa del 15 maggio 2009, l'Agenzia delle Entrate scrive a chiare lettere «Contenzioso, se lo conosco lo evito».

L'abbandono di un contenzioso incerto o, come ha fatto il diligente funzionario siciliano, accettando il diritto al rimborso dell'Irap prima di aprire una lite inutile e perdente per l'amministrazione finanziaria, può essere utile infatti per evitare i rischi della condanna alle spese. Insomma, l'invito della direzione Centrale di Roma è chiaro: gli uffici non devono procurare liti, ma gestire, evitando in ogni modo di creare contenzioso inutile soprattutto quando è poco sostenibile la pretesa impositiva o è palesemente chiaro il diritto al rimborso di quanto chiesto dal contribuente.

S.A. MO.
T.O. MO.

FISCO

«MIRACOLO» A PALERMO Rimborso Irap in soli 8 giorni

SALVINA E TONINO MORINA

«Miracolo» a Palermo: l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate ha disposto un rimborso Irap, richiesto da un medico, dopo appena otto giorni dalla presentazione dell'istanza da parte del professionista. Una celerità che probabilmente costituisce un record in Italia e che certo ha dell'inusuale

NORME E TRIBUTI

Domenica 23 Maggio 2010

Il Sole
24 ORE

L'amministrazione alla prova della correttezza

Un rimborso sprint evita inutili contenziosi

Tonino Morina

Un rimborso in otto giorni. Non si tratta di un desiderio, ma è quanto avvenuto a un contribuente di Palermo, che a una settimana dall'istanza di rimborso Irap ha avuto la "convalida" del rimborso. Probabilmente, è un fatto eccezionale, ma è la conferma che quando c'è trasparenza e correttezza tra Fisco e contribuente si può evitare di generare liti inutili.

Un comportamento, quello della correttezza e della trasparenza, che dovrebbe diventare la regola. Del resto, Vincenzo Busa, direttore centrale

contenzioso delle Entrate, a commento della circolare 26/E/2010, ha affermato che non sarà coltivato contenzioso inutile (si veda «Il Sole 24 Ore» di ieri).

Un rimborso in otto giorni significa evitare almeno dieci anni di liti inutili.

L'ufficio locale delle Entrate di Palermo, a seguito

TEMPI RAPIDI!

In soli otto giorni un medico ha avuto conferma dalle Entrate della restituzione dell'Irap non dovuta

dell'istanza di rimborso Irap presentata da un medico di famiglia, ha subito riconosciuto l'estraneità al tributo, e ne ha disposto il rimborso. In modo semplice e immediato, in contrasto con quanto di norma succede, perché chiedere i soldi al Fisco ha quasi sempre creato molte complicazioni. Ciò accade soprattutto quando il contribuente chiede delle somme versate spontaneamente e vuole avere i soldi con interessi.

Uno dei tributi più complicati da questo punto di vista e, quindi, con un enorme contenzioso "alle spalle" (generalmente vinto dai contribuenti, si veda «Il Sole 24 Ore» di ieri), è stata l'Ilor, cioè l'imposta locale sui redditi, in vigore dal 1974 al 1997. Curiosamente l'Irap,

cioè l'imposta che, dal 1998, ha sostituito proprio l'Ilor, è diventata il tributo con più contenzioso.

Come detto, la vicenda riguardava un medico, esercente la professione in convenzione con il servizio sanitario nazionale, un medico di famiglia, che aveva presentato un'istanza all'ufficio di Palermo per chiedere il rimborso dell'Irap pagata per gli anni dal 2005 al 2007. Infatti, la sua attività è esclusa dall'imposta regionale per inesistenza del presupposto impositivo. Circostanza ormai pacifica perché l'esercizio di un'attività professionale non organizzata, priva, cioè, dell'apporto di capitale e di lavoro altrui, non è soggetta a Irap.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

STUDIO MORINA

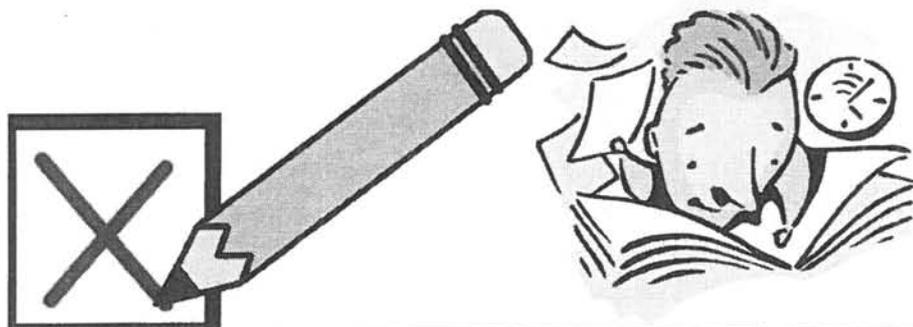
del Prof. Tonino Morina

"Esperto Fiscale del Sole 24 Ore"

Professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

Via Vittorio Emanuele, 32 - 96015 - Francofonte (SR)

Tel. 095/948840 Fax 095/940659 telefonino 393 8285211 - 366 5475433



Convegno Istituto Nazionale Tributaristi

Articoli vari in materia di

MEDLAZIONE

MINIMI E SUPERMINIMI

CREDITI DA

DICHLARAZIONI OMESSE

CATANIA, 10 APRILE 2013

Prof. Tonino Morina

Contenzioso. La procedura per tentare di chiudere le liti minori dopo la maxi-circolare delle Entrate

Mediazione, chance in più

Lo strumento si affianca ad autotutela, concordato e conciliazione

LA CONCLUSIONE

Il perfezionamento avviene con il versamento dell'importo dovuto, o della prima rata, entro 20 giorni dall'accordo

Salvina Morina
Tonino Morina

■ Per gli atti emessi dal 2 aprile, di valore non superiore a 20mila euro, scatta l'ipotesi della intesa preventiva per eliminare sul nascere il contenzioso davanti ai giudici tributari. Con la circolare 9/E del 19 marzo 2012, l'agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti e le istruzioni operative sulla nuova mediazione tributaria.

Il reclamo-mediazione si aggiunge agli strumenti vigenti, quali l'autotutela, il concordato e la conciliazione. Rispetto a questi ultimi, però, che vengono gestiti dagli stessi uffici preposti alla formazione degli accertamenti, la mediazione tributaria deve essere trattata da strutture diverse e autonome da quelle che hanno curato l'istruttoria degli atti reclamabili.

L'istanza

La mediazione prevede la presentazione obbligatoria di un'istanza alla direzione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto, da notificare, a pena di inammissibilità, entro 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto che il contribuente intende impugnare. L'istanza anticipa il contenuto del ricorso, nel senso che con essa il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto sulla base degli stessi motivi di fatto e di diritto che intenderebbe portare all'attenzione della Commissione tributaria provinciale nell'eventuale fase giurisdizionale. Il contribuente

può inserire nell'istanza anche una proposta di mediazione, completa del calcolo delle somme dovute.

L'oggetto

Per le liti di valore non superiore a 20mila euro, la mediazione è alternativa alla conciliazione giudiziale. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di lite relativa esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma delle sanzioni. Per l'agenzia delle Entrate, sono oggetto di mediazione le liti relative a: avviso di accertamento; avviso di liquidazione; provvedimento che irroga le sanzioni; ruolo; rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti; diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; ogni altro atto emanato dall'agenzia delle Entrate, per il quale la legge prevede l'autonomia impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie. Possono essere oggetto di mediazione anche il rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni e interessi o altri accessori non dovuti.

Il perfezionamento

La procedura di mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto, o della prima rata in caso di pagamento rateale, effettuato entro 20 giorni dalla conclusione dell'accordo di mediazione. Nei casi di avvenuta mediazione, le sanzioni si applicano nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare dei tributi risultanti dalla

mediazione.

Il procedimento è introdotto da una specifica istanza, formulata dal contribuente e motivata sulla base di elementi di fatto e di diritto che devono coincidere con i motivi di impugnazione proposti nel ricorso.

I termini

Considerato che l'istanza produce gli effetti del ricorso, in caso di mancato perfezionamento della mediazione, il termine di 30 giorni, per instaurare la lite davanti alla Commissione tributaria provinciale mediante il deposito del ricorso, va calcolato a partire dal giorno successivo: a quello di compimento dei 90 giorni dal ricevimento dell'istanza da parte della direzione, senza che sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa, o senza che sia stato formalizzato l'accordo di mediazione; a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei 90 giorni; a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'ufficio, prima del decorso di 90 giorni, accoglie parzialmente l'istanza.

Nel caso in cui il contribuente riceva comunicazione del provvedimento dopo la scadenza dei 90 giorni, il termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio decorre comunque dal giorno successivo a quello di compimento dei 90 giorni.

Nei casi di mancato perfezionamento della mediazione e, quindi, di instaurazione del contenzioso, la parte soccombente dovrà rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento di mediazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



La traccia

Esempio di reclamo-mediazione con proposta e calcolo delle somme dovute

Alla Commissione tributaria provinciale di ...

RICORSO CON ISTANZA

a norma dell'articolo 17-bis del decreto legislativo 546/1992

Contribuente: Bianchi Giuseppina...

Difensore: Neri Antonino, ... con studio in Via ..., codice fiscale XX, pec ... numero di fax

Reclamo - mediazione

Controparte: Agenzia delle Entrate - direzione Provinciale di ...

Oggetto del ricorso:

- accertamento TYSW, per il 2008, notificato il 10 aprile 2012;
- materia Irpef, addizionale regionale e comunale, con richiesta di maggiore Irpef per 18.827 euro, addizionale regionale per 293 euro, addizionale comunale per 56 euro, sanzioni per 19.176 euro, complessivamente 38.352 euro.

Per fare valere i fatti, i motivi e le richieste di seguito riportati

Premesso che

- l'agenzia delle Entrate, con l'accertamento in oggetto, ha accertato, per il 2008, una plusvalenza tassabile per l'importo di 58.080 euro;
- in conseguenza della plusvalenza accertata, sono chiesti maggiori tributi e sanzioni per complessivi 38.352 euro

Fa presente che

- l'accertamento va annullato in quanto la presunta plusvalenza accertata è in realtà inesistente.

Motivi per i quali l'accertamento deve essere annullato

L'accertamento è illegittimo e infondato:

- per difetto di motivazione;
- perché non esiste alcuna plusvalenza tassabile ai fini delle imposte sui redditi.

L'inesistenza della plusvalenza deriva dal fatto che, a norma dell'articolo 68, comma 2, del Dpr 917/1986, il costo dei terreni di cui alla lettera a) dell'articolo 67 «acquisiti gratuitamente... sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione». È infatti sbagliato il valore iniziale preso dall'ufficio sulla base dell'importo indicato nella successione del 1986. Per terreni di cui alla lettera a) dell'articolo 67, si intendono quelli che fanno parte di una lottizzazione, quale quello in oggetto che è stato venduto il 2 maggio 2008. Ai fini della determinazione della plusvalenza bisogna, quindi, considerare il valore che il terreno ricevuto a titolo gratuito ha nel momento in cui si iniziano la lottizzazione o le opere di urbanizzazione. Al riguardo, si veda la risoluzione 319/E del 24 luglio 2008. Nel caso in esame, il valore dell'area al momento di inizio della lottizzazione avvenuto nel 1991 e i successivi costi sostenuti sono di importo superiore a quello indicato nell'atto di vendita e, pertanto, non esiste alcuna plusvalenza.

Per tutti questi motivi,

Chiede

- a codesta Commissione tributaria provinciale, di annullare l'accertamento emesso;
- la condanna dell'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di ..., al pagamento delle spese del giudizio. Si chiede anche che il ricorso venga discusso in pubblica udienza. Inoltre, in considerazione della palese infondatezza dell'atto,

Chiede

la sospensione degli effetti esecutivi dell'atto impugnato fino alla pubblicazione della sentenza:

- sia perché sussiste il fumus boni juris, cioè l'esistenza di fondati motivi delle ragioni del contribuente, come sopra specificati;
- sia perché sussiste il danno grave e irreparabile che ne deriverebbe dalla provvisoria esecuzione dell'atto stesso, attesa l'entità della somma pretesa (38.352 euro) per il cui pagamento il contribuente dovrebbe ricorrere a mezzi straordinari con ripercussioni gravissime.

Con riserva di presentare ulteriori documenti e memorie aggiuntive.

Catania, 10 aprile 2012

Con osservanza

Firma

Formula altresì proposta di mediazione fondata sui seguenti motivi

considerato che, prendendo a base il valore dell'area al momento di inizio della lottizzazione, più i costi sostenuti, per un totale complessivo di 190mila euro, e tenuto conto che l'ufficio ha accertato un maggior valore, rispetto a quello indicato nell'atto di vendita, per l'importo di 194mila euro, il contribuente si rende disponibile ad accettare la maggiore plusvalenza di 4mila euro, al solo scopo di evitare una lite inutile.

Importi dovuti a seguito dell'accoglimento della mediazione

Per quanto motivato, la pretesa verrebbe a essere così rideterminata:

- Irpef 1.120 euro; addizionale regionale 56 euro; addizionale comunale 24 euro; interessi 150 euro; sanzioni di 1.200 euro, riducibili al 40%, 480 euro; complessivamente 1.830 euro.

Comunica in ogni caso la sua disponibilità a valutare in contraddittorio la mediazione della lite. Per l'invito al contraddittorio, le comunicazioni e le notificazioni relative al presente procedimento, si indica il seguente recapito: Studio ..., via ... posta elettronica ordinaria ... telefono ... fax ...

Allegati: 1) atto accertamento; 2) copia risoluzione 319/E del 24 luglio 2008; 3) copia atto di vendita; 4) copia perizia valore area

Valore della lite ai fini del contributo unificato

In caso di mancata definizione a seguito del "reclamo - mediazione", il contributo unificato, dovuto nella misura di 120 euro, per controversie di valore superiore a 5mila euro e fino a 25mila euro (valore della lite 19.176 euro), sarà apposto sulla richiesta di iscrizione a ruolo del ricorso nel registro generale dei ricorsi (RGR) che si presenta alla segreteria della Commissione tributaria di x. Città, data

Con osservanza

firma

Conciliazione. Rimborso entro i tempi fissati per le sentenze

Restituzione dei tributi a ritmo più veloce

SPAZIO ALL'AUTOTUTELA

Con l'avvio della procedura gli uffici «costretti» a rivalutare il loro operato nell'accertamento

Salvina Morina
Tonino Morina

■ **Autotutela e rimborsi sprint.** La nuova mediazione tributaria può infatti fare rivivere l'autotutela, per la ragione che l'ufficio, a seguito dell'istanza di mediazione presentata, deve comunque fornire una risposta, che può anche essere un diniego. Con l'autotutela, che negli ultimi anni è stata spesso "dimenticata", l'ufficio, che ha il potere di emanare l'atto, ha anche il potere di revocare, annullare o dichiarare nullo il proprio atto illegittimo (articolo 1, comma 1, del regolamento sull'autotutela, decreto 11 febbraio 1997, n. 37). In caso di mediazione relativa a restituzione di tributi, se viene riconosciuto il diritto di rimborso al contribuente, lo stesso deve essere eseguito in tempi brevi, come se la conclusione del procedimento di mediazione fosse una sentenza di Commissione tributaria.

Sono questi alcuni dei rilevanti effetti per i contribuenti, che possono derivare dalla mediazione tributaria, di cui all'articolo 17-bis, del decreto legislativo 546/1992. Il nuovo istituto riguarda le liti fino a 20mila euro, relative ad accertamenti notificati dall'agenzia delle Entrate a partire dal mese di aprile 2012; per queste liti, per le quali il contribuente intende presentare il ricorso, la presentazione dell'istanza di mediazione è obbligatoria, pena l'inammissibilità del ricorso. Con la presentazione dell'istanza, il contribuente, oltre a sottoporre in via preventiva all'ufficio i motivi per i quali intende chiedere al giudice tributario l'annullamento, totale o parziale, dell'atto, può anche formulare una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Può essere oggetto di mediazione anche il rifiuto tacito della re-

stituzione di tributi, sanzioni e interessi o altri accessori non dovuti. Inoltre, se la mediazione si conclude con il riconoscimento del rimborso al contribuente, lo stesso deve essere eseguito in tempi brevi come se fosse una sentenza di Commissione tributaria. A seguito delle sentenze favorevoli al contribuente, il rimborso deve essere effettuato, a norma dell'articolo 68, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Esso dispone che «Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza». Al riguardo, come precisato dall'agenzia delle Entrate, nella circolare 49/E del 1° ottobre 2010, «per dare esecuzione ai provvedimenti giudiziari (...) le strutture addette alla gestione del contenzioso possono e debbono restituire le somme versate in eccedenza subito dopo la comunicazione del dispositivo della sentenza da parte della segreteria della Commissione tributaria, purché lo stesso contenga tutti gli elementi necessari alla determinazione dell'importo da rimborsare».

Nella stessa circolare, l'agenzia delle Entrate avverte che gli uffici devono «provvedere (anche prima della scadenza del termine previsto dalla legge) alla esecuzione dei rimborsi (...) tutte le volte in cui abbiano conoscenza certa, anche se informale, di una pronuncia favorevole al contribuente, senza attendere la notifica della sentenza». Naturalmente, con la nuova mediazione, non c'è bisogno di alcuna sentenza, perché se l'ufficio riconosce il diritto al rimborso a seguito della chiusura del procedimento di mediazione, lo stesso ufficio può procedere al rimborso in tempi brevi, disponibilità finanziaria permettendo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Accertamento. La nuova mediazione tributaria

Raddoppiano le occasioni per fare pace con il Fisco

Salvina Morina
Tonino Morina

■ Grazie alla nuova mediazione tributaria, si raddoppiano le opportunità per i contribuenti che riceveranno dal mese di aprile accertamenti di valore non superiore a 20mila euro.

Il nuovo strumento si aggiunge infatti all'accertamento con adesione, nei casi in cui sia possibile presentare la relativa istanza. L'obiettivo del legislatore è chiaro: gli uffici devono procurare gettito, non contenzioso.

L'istanza di adesione

La doppia opportunità, nei casi in cui sia possibile presentare l'istanza di adesione, permette ai contribuenti che, a partire da aprile, riceveranno atti di accertamento di valore non superiore a 20mila euro, di percorrere le due strade, prima con l'istanza di adesione, poi, se l'adesione non si perfeziona, con la nuova mediazione tributaria.

Nel verificare se il valore della lite non supera i 20mila euro e se la lite consente la doppia strada, bisogna controllare le avvertenze contenute nello stesso atto di accertamento che il contribuente riceve. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di lite relativa esclusivamente alle irrogazio-

ni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma delle sanzioni.

Se si sceglie di presentare l'istanza di accertamento con adesione, in caso di accordo, le sanzioni sono riducibili a un terzo, mentre per la mediazione sono riducibili al 40 per cento.

L'istanza per la mediazione

La notifica dell'istanza per la mediazione va fatta all'ufficio che ha emanato l'atto di accertamento, secondo una delle seguenti modalità:

- a mezzo di ufficiale giudiziario;
- mediante consegna diretta all'ufficio dell'agenzia delle Entrate, che ne rilascia ricevuta;
- direttamente a mezzo del servizio postale, mediante spedizione dell'istanza in plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto.

Nei casi di spedizione a mezzo del servizio postale, la notificazione dell'istanza, al pari della notificazione del ricorso, si considera effettuata - ai fini del computo del termine di 60 giorni utile per l'impugnazione dell'atto - alla data di spedizione tramite servizio postale dell'istanza e non a quella di ricezione da parte dell'ufficio.

La conclusione dell'accordo di mediazione individua il momento a partire dal quale decorre il termine per effettuare

il pagamento che realizza il perfezionamento della mediazione. Di norma, l'accordo si conclude al momento della sottoscrizione, da parte dell'ufficio e del contribuente, di un atto contenente, tra l'altro, l'indicazione specifica degli importi risultanti dalla mediazione (tributo, interessi, sanzioni riducibili al 40%) e le modalità di versamento degli stessi, comprese le modalità di rateazione delle somme dovute. La mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, effettuato entro 20 giorni dalla conclusione dell'accordo di mediazione.

Pagamenti «non a norma»

Nel caso in cui le somme versate a seguito dell'accordo di mediazione, siano di poco inferiori a quelle dovute per un errore del contribuente che, anche oltre il termine di legge, abbia successivamente sanato l'errore, l'ufficio valuta l'opportunità di ritenere valido il pagamento, tenendo conto dell'intento deflativo dell'istituto e dei principi di economicità.

Le stesse valutazioni valgono nel caso di lieve ritardo nel versamento da parte del contribuente o di altre minime irregolarità (circolare 9/E/2012, paragrafo 7.1 e circolare 48/E del 24 ottobre 2011, al paragrafo 14).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Per evitare la lite**1 PERCORSO DEL CONCORDATO**

UFFICIO



CONTRIBUENTE

CONCORDANO

Viene redatto un atto scritto in duplice esemplare sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato

L'aumento di imponibile ai fini delle imposte dirette, dell'Irap, delle imposte sostitutive, dei contributi previdenziali

Le imposte dirette e quelle sostitutive gli interessi, 1/3 del minimo delle sanzioni e le altre somme dovute per i contributi previdenziali delle sanzioni

L'aumento di imponibile ai fini Iva

L'Iva dovuta, gli interessi e un 1/3 del minimo delle sanzioni

2 PERCORSO DELLA MEDIAZIONE

UFFICIO



CONTRIBUENTE

TROVANO L'ACCORDO DI MEDIAZIONE

viene redatto un atto scritto in duplice esemplare sottoscritto dal contribuente e dal direttore provinciale o regionale, o da un suo delegato che appartiene all'area legale

COME SI CONCLUDE LA MEDIAZIONE

Nel caso di adesione alla proposta di una delle parti, il termine di 20 giorni per versare le somme, imposte, contributi, sanzioni al 40% e interessi, decorre:

- dalla spedizione dell'atto di adesione da parte del contribuente che l'ha sottoscritto, quando la proposta sia stata formulata dall'Ufficio;
- dal ricevimento dell'atto di adesione dell'Ufficio, se la proposta era contenuta nell'istanza di mediazione presentata dal contribuente

COME SI PERFEZIONA LA MEDIAZIONE

La procedura di mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto, o della prima rata in caso di pagamento rateale, effettuato entro venti giorni dalla conclusione dell'accordo di mediazione. La sottoscrizione dell'accordo di mediazione costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto, o, in caso di omesso versamento alle rispettive scadenze, per l'iscrizione a ruolo

L'esempio

Un contribuente riceve il 17 aprile 2012 un accertamento in materia Irpef con richiesta di maggiori imposte per 15mila euro e sanzioni per 15mila euro, in totale 30mila euro. Per la lite, si presentano due possibilità:

- Considerate le sole imposte, è possibile accedere alla mediazione tributaria, in quanto il valore della lite non supera i 20 mila euro
- È anche possibile presentare, come indicato nell'atto di accertamento, l'istanza di accertamento con adesione

Primo tentativo

Il contribuente presenta istanza di accertamento con adesione; in caso di accordo, le sanzioni sono riducibili a un terzo

- Il contribuente ha 60 giorni di tempo dal 17 aprile 2012 per presentare l'istanza di accertamento con adesione, che presenterà entro il 16 giugno 2012
- L'istanza di adesione comporta un periodo di sospensione di 90 giorni che scadono nel periodo di sospensione feriale dal 1° agosto al 15 settembre

Secondo tentativo

In caso di mancato accordo il contribuente ha 196 giorni di tempo (60 "ordinari" + 90 di sospensione conseguente all'istanza di adesione presentata, + 46 giorni di sospensione feriale) dalla notifica dell'atto di accertamento, per presentare obbligatoriamente il "reclamo mediazione"; in caso di accordo le sanzioni si riducono del 40%

- Il "reclamo mediazione" può essere completato

da una proposta con la rideterminazione dell'ammontare delle somme dovute. In questo caso, tenuto conto che l'accertamento è stato notificato il 17 aprile 2012, i 196 giorni scadono il 30 ottobre 2012. Il contribuente può perciò presentare l'istanza di mediazione nei confronti dell'ufficio che ha emanato l'atto di accertamento entro il 30 ottobre 2012

La lite in Ctp

Se anche il secondo tentativo non si conclude con l'accordo, considerato che la notificazione dell'istanza di mediazione equivale alla notificazione del ricorso, il termine di 30 giorni per instaurare la lite davanti alla Commissione tributaria provinciale mediante il deposito del ricorso, va calcolato a partire dal giorno successivo:

- a quello di compimento dei 90 giorni dal ricevimento dell'istanza da parte dell'ufficio, senza che sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa, o senza che sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;
 - a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei predetti 90 giorni;
 - a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'ufficio, prima del decorso di 90 giorni, accoglie parzialmente l'istanza
- Attenzione: nel caso in cui il contribuente riceva comunicazione del provvedimento dopo la scadenza del novantesimo giorno, il termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio decorre comunque dal giorno successivo a quello di compimento dei 90 giorni

FISCO. Le sanzioni sui tardivi versamenti non superiori ai 20mila euro Mediazione, sconti del 60%

Soldi in giro ce ne sono pochi e chi riceve una cartella di pagamento, con imposte, sanzioni e interessi, ricorre spesso alla richiesta di rateazione con l'agente della riscossione. Pochi però ancora sanno che, in caso di imposte non superiori a 20mila euro, possono fruire di uno sconto del 60% sulle sanzioni chieste con la cartella. Questo sconto si può ottenere grazie alla mediazione tributaria in vigore dal 2 aprile 2012. L'agenzia delle Entrate, con la circolare 33/E del 3 agosto 2012, in caso di omessi o tardivi versamenti che risultano da dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Iva e dell'Irap, chiesti a seguito di controllo automatizzato, ammette infatti la possibilità di ricorrere alla mediazione. Per l'agenzia delle Entrate, se il valore della controversia è di ammontare non superiore a 20mila euro, considerate in tale valore solo le imposte, il contribuente può presentare il reclamo mediazione e, pertanto, fruire della riduzione delle sanzioni al 40% (circolare 33/E del 3 agosto 2012, paragrafo 1.4 "provvedimenti di irrogazione sanzioni per omessi o tardivi versamenti a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione").

Le istruzioni delle Entrate L'agenzia delle Entrate precisa che, a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Iva e dell'Irap, l'ufficio recupera le imposte non versate, applicando la sanzione del 30%. La stessa sanzione è applicata in caso di tardivo versamento, che non è stato regolarizzato con il ravvedimento. A seguito del controllo, al contribuente viene inviata la comunicazione di irregolarità, cosiddetto avviso bonario, con l'invito a pagare le somme chieste entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione. In assenza del pagamento, l'ufficio procede all'iscrizione a ruolo, la cui cartella può esse-



ATTILIO BEFERA

re impugnata con ricorso alla Commissione tributaria provinciale. La presentazione dell'istanza In questi casi, se il valore della lite è di ammontare non superiore a 20mila euro, il contribuente deve prima presentare istanza di mediazione, a norma dell'articolo 17-bis, del decreto legislativo 546/1992. Per valore della lite, si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate; in caso di controversie relative esclusivamente a sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste. L'agenzia delle Entrate, prosegue, richiamando i chiarimenti forniti al punto 6.2, della circolare 9/E del 19 marzo 2012, nella parte in cui è stato specificato che «qualora non vi siano margini per la riduzione della pretesa, l'ufficio, ancorché non obbligato, è legittimato a concludere un accordo di mediazione che confermi integralmente il tributo contestato con l'atto impugnato, con conseguente beneficio della riduzione delle sanzioni irrogate». Per le Entrate, è perciò possibile definire un accordo di mediazione che preveda,

contestualmente al versamento delle imposte omesse, il pagamento della sanzione in misura ridotta al 12% dell'imposta non versata, pari al 40% del 30% previsto.

La mediazione per una cartella notificata in febbraio Si può fare l'esempio di un contribuente che riceve la notifica di una cartella nel mese di febbraio 2013, con la richiesta di pagamento di un versamento Iva omesso, relativo all'anno 2009, per 18mila euro, più sanzioni per 5.400 euro, più interessi per 1.500 euro, più spese e compensi di riscossione per 1.200 euro, in totale 26.100 euro. Il valore della lite, per le sole imposte, è pari a 18mila euro, e, pertanto, il contribuente presenta il reclamo mediazione. In questo caso, il contribuente potrà definire la mediazione, pagando, contestualmente al versamento delle imposte omesse di 18mila euro, la sanzione in misura ridotta al 12% dell'imposta non versata, pari al 40% del 30% previsto, pari cioè a 2.160 euro (40% di 5.400), in totale 20.160 euro. In questo modo, il risparmio del contribuente è di 5.940 euro (26.100 meno 20.160). Va però detto che all'importo di 20.160 euro, anche se nella circolare 33/E non sono espressamente richiamati, dovrebbero essere aggiunti gli interessi di 1.500 euro, come indicati in cartella, più gli altri interessi maturati fino alla data del pagamento delle somme. In proposito, sono attesi ulteriori chiarimenti delle Entrate. La procedura di mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo, o della prima rata in caso di pagamento rateale, effettuato entro venti giorni dalla conclusione dell'accordo di mediazione. Per chi paga in modo rateale, è consentito un massimo di otto rate trimestrali di pari importo.

**SALVINA MORINA
TONINO MORINA**



Cartelle di pagamento. Fino a 20mila euro di imposte

Con la mediazione sconto del 60% sulle sanzioni

DOPO IL CONFRONTO

L'amministrazione può confermare la pretesa sul tributo omesso e può ridurre le penalità al 40%

Salvina Morina
Tonino Morina

■ Molti contribuenti che ricevono una cartella di pagamento, con imposte, sanzioni e interessi, ricorrono spesso alla richiesta di rateazione con l'agente della riscossione. Pochi però ancora sanno che, in caso di imposte non superiori a 20mila euro, possono fruire di uno sconto del 60% sulle sanzioni chieste con la cartella. Questo sconto si può ottenere grazie alla mediazione tributaria in vigore dal 2 aprile 2012.

L'agenzia delle Entrate, con la circolare 33/E del 3 agosto 2012, in caso di omessi o tardivi versamenti che risultano da dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Iva e dell'Irap, chiesti a seguito di controllo automatizzato, ammette infatti la possibilità di ricorrere alla mediazione. Per le Entrate, se il valore della lite è di ammontare non superiore a 20mila euro, considerate in tale valore solo le imposte, il contribuente può presentare il reclamo mediazione e, pertanto, fruire della riduzione delle sanzioni al 40% (circolare 33/E del 3 agosto 2012, paragrafo 1.4).

Le istruzioni

A seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Iva e dell'Irap, l'ufficio recupera le imposte non versate, applicando la sanzione del 30 per cento. La stessa sanzione è applicata in caso di tardivo versamento, che non è stato regolarizzato con il

ravvedimento. A seguito del controllo, al contribuente viene inviata la comunicazione di irregolarità, cosiddetto avviso bonario, con l'invito a pagare le somme chieste entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione. In assenza del pagamento, l'ufficio procede all'iscrizione a ruolo, la cui cartella può essere impugnata con ricorso alla Commissione tributaria provinciale.

In questi casi, se il valore della lite è di ammontare non superiore a 20mila euro, il contribuente deve prima presentare istanza di mediazione (articolo 17-bis, del decreto legislativo 546/1992). Per valore della lite, si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni; in caso di controversie relative esclusivamente a sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

L'agenzia delle Entrate richiama i chiarimenti forniti al punto 6.2, della circolare 9/E del 19 marzo 2012, nella parte in cui è stato specificato che «qualora non vi siano margini per la riduzione della pretesa, l'ufficio, ancorché non obbligato, è legittimato a concludere un accordo di mediazione che confermi integralmente il tributo contestato con l'atto impugnato, con conseguente beneficio della riduzione delle sanzioni irrogate».

Per le Entrate è perciò possibile definire un accordo di mediazione che preveda, contestualmente al versamento delle imposte omesse, il pagamento della sanzione in misura ridotta al 12% dell'imposta non versata, pari al 40% del 30% previsto.

L'esempio

Si può fare l'esempio di un contribuente che riceve la notifica di una cartella nel febbraio 2013, con la richiesta di pagamento di

un versamento Iva omesso, relativo al 2009, per 18mila euro, più sanzioni per 5.400, più interessi per 1.500 euro, più spese e compensi di riscossione per 1.200 euro, in totale 26.100 euro. Il valore della lite, per le sole imposte, è pari a 18mila euro e, pertanto, il contribuente presenta il reclamo mediazione. In questo caso, il contribuente potrà definire la mediazione, pagando, contestualmente alle imposte omesse di 18mila euro, la sanzione in misura ridotta al 12% dell'imposta non versata, pari cioè a 2.160 euro (40% di 5.400), in totale 20.160 euro.

In questo modo, il risparmio del contribuente è di 5.940 euro (26.100 meno 20.160). Va però detto che all'importo di 20.160 euro, anche se nella circolare 33/E non sono espressamente richiamati, dovrebbero essere aggiunti gli interessi di 1.500 euro, come indicati in cartella, più gli altri interessi maturati fino alla data del pagamento delle somme.

In proposito, sono attesi ulteriori chiarimenti delle Entrate. La procedura di mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo, o della prima rata in caso di pagamento rateale, effettuato entro ventigiorni dalla conclusione dell'accordo di mediazione. Per chi paga in modo rateale, è consentito un massimo di otto rate trimestrali di pari importo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



MONDO
Lavoro

[TRIBUTI]

Mano tesa ai giovani poche tasse da pagare e né Iva né ritenute

Dal 2012 in vigore i «superminimi» con il forfait del 5%

Lavoro se ne trova poco, ma i professionisti e gli imprenditori possono fruire di un regime fiscale "light", senza Iva; con poche tasse e senza ritenute. Dal 2012, infatti, si può applicare il regime dei superminimi, di cui all'articolo 27 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, con il forfait del 5% sui redditi conseguiti. Il nuovo regime, "perde" le ritenute, nel senso che i ricavi e i compensi non sono soggetti a ritenuta da parte del sostituto d'imposta, ed è rivolto ai giovani, ma può essere applicato anche dai meno giovani. È applicabile per 5 anni, con possibile prolungamento per i giovanissimi, fino al 35° anno di età. Al riguardo, si precisa che nel 2012 per i giovani c'è stato un boom di partite Iva. Infatti, sono state sparte 549mila partite Iva, di cui 211.500 da parte di giovani sotto i 35 anni. Il regime dei superminimi ha sostituito il vecchio regime dei minimi, di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 244/2007, applicabile per il quadriennio 2008-2011. Anche il dipendente o pensionato può iniziare una libera attività d'impresa, arte o professione, applicando il regime dei superminimi. Al regime possono accedere anche le persone che nell'anno precedente hanno svolto prestazioni occasionali.

Il nuovo regime fiscale di "vantaggio" dei superminimi, prevede un'imposta sostitutiva di Irpef e addizionali, fissata al 5%. Inoltre, esonera dalle comunicazioni sia delle operazioni rilevanti Iva, cosiddetto spesometro, sia dei dati delle operazioni di acquisto effettuate anche da privati; per i beni strumentali solo in parte usati nell'ambito dell'attività di impresa o di lavoro autonomo rileva un valore pari al 50% dei relativi corrispettivi. Si noti che nel limite dei 15mila euro rileva anche l'eventuale canone di affitto dei locali ad uso professionale o commerciale. Ne consegue che, se uno paga mille euro al mese di affitto, il costo sostenuto in meno di due anni gli fa superare il limite di 15mila euro e, pertanto, lo esonera dal regime dei superminimi. La persona fisica può anche "passare" dal regime delle nuove iniziative produttive ai superminimi, se in possesso dei requisiti di legge. Al riguardo, nella circolare 17/E del 30 maggio 2012, è precisato che il regime fiscale di vantaggio può essere applicato anche da chi ha intrapreso un'attività di impresa, arte o professione dopo il 31 dicembre 2007 purché in posses-

sione con soggetti "black list", mentre rimane obbligatoria la richiesta di inserimento nell'archivio Vies (Vat information exchange system) se si vogliono effettuare acquisti intracomunitari.

Le persone fisiche, che hanno iniziato l'attività a partire dal 2008, se in possesso dei requisiti di legge di cui all'articolo 27, decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, possono applicare, già dal 2012, il regime dei superminimi con il forfait del 5%, anche se di età superiore a 35 anni. Il regime può es-

Anche dipendenti o pensionati possono accedere al sistema

sere applicato per l'anno in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi. Sono interessate esclusivamente le persone fisiche: a) che dal 1° gennaio 2012 intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione; b) che l'hanno intrapresa dopo il 31 dicembre 2007.

I nuovi minimi del 2012 devono comunque possedere i requisiti previsti dal vecchio regime dei minimi, di cui all'articolo 1, commi da 96 a 99, della legge 244/2007, regime soppresso dal 1° gennaio 2012, quali: a) ricavi o compensi non superiori a 30mila euro nell'anno precedente; b) nessun dipendente nell'anno precedente; c) beni strumentali, acquistati solo, alla data di inizio dell'attività, dei requisiti previsti. Possono però accedere al regime dei superminimi anche le persone fisiche che negli anni precedenti al 1° gennaio 2012 hanno optato per il regime delle nuove attività produttive o per il regime ordinario di determinazione dell'imposta. Il regime fiscale di vantaggio può essere applicato per i periodi di imposta che residuano al completamento del quinquennio, o fino al periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età, se successivo. Così, ad esempio, chi ha iniziato una nuova attività nel 2009 e che, anche se in possesso dei requisiti di cui all'articolo 1, commi 96 e 99, della legge 244/2007, ha optato per il regime ordinario, può applicare il regime dei super minimi già dal 1° gennaio 2012, essendo decorso il triennio di permanenza obbligatoria nel regime ordinario. Può applicare il regime per il biennio che residua, cioè

nel corso del triennio precedente, di importo non superiore a 15mila euro. Per la determinazione del limite dei 30mila euro non rilevano i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore o ai parametri, mentre se sono esercitate contemporaneamente più attività, il limite va riferito alla somma dei ricavi e compensi relativi alle singole attività.

Altre condizioni da rispettare sono che nell'anno solare precedente il contribuente non deve avere effettuato cessioni all'esportazione, ovvero operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, operazioni con lo Stato della Città del Vaticano o con la Repubblica di San Marino, trattati ed accordi internazionali; non deve avere sostenuto spese per lavoro dipendente o per collaboratori, anche assunti con le modalità riconducibili ad un progetto o programma di lavoro, o fase di esso, nonché spese per prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore stesso o dai suoi familiari, ad eccezione dei compensi corrisposti ai collaboratori dell'impresa familiare; non deve avere erogato somme sotto forma di utili di partecipazione agli associati con apporto costituito da solo lavoro; non deve avere acquistato, anche mediante contratti di appalto e di locazione, nei tre anni precedenti a quello di entrata nel regime, beni strumentali di valore complessivo superiore a 15mila euro; il valore dei beni strumentali è costituito dall'ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni fino al 31 dicembre 2013. Nel caso in cui a quella data non abbia ancora compiuto 35 anni, potrà prolungare l'applicazione del regime dei superminimi fino al periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno d'età. Quindi, per i soggetti già in attività ed in possesso dei requisiti previsti, si prospettano le seguenti situazioni dal 1° gennaio 2012: a) se il soggetto aveva applicato l'ex regime dei minimi, può applicare il regime fiscale di vantaggio; optare per un regime diverso; in questa ultima ipotesi non potrà più rientrare nel regime fiscale di vantaggio; b) se il soggetto aveva scelto di applicare il regime ordinario o semplificato di determinazione del reddito o il regime delle nuove iniziative produttive può applicare il regime fiscale di vantaggio; continuare ad applicare il regime scelto e scegliere di applicare il regime dei super minimi in un secondo momento.



[TRIBUTI]

Applicando il regime del forfettino l'imposta sostitutiva Irpef è del 10%

La persona fisica che inizia una libera attività imprenditoriale o professionale può applicare il regime forfettino di cui all'articolo 13 della legge 388/2000, con l'imposta sostitutiva del 10 per cento purché in possesso dei requisiti. Per chi deve iniziare l'attività, è perciò libera la scelta tra forfettino e regime dei superminimi, con l'imposta sostitutiva del 5 per cento. Le persone fisiche, che hanno iniziato l'attività in anni precedenti il 2012, possono anche "passare" dal regime forfettino al nuovo regime dei superminimi, a prescindere dal completamento del triennio previsto per il forfettino.

È evidente che, di norma, l'imposta sostitutiva del 5%, prevista per i superminimi, è più conveniente del 10 per cento al quale è assoggettato il reddito prodotto dalla persona in regime forfettino.

Il forfettino con il 10%

La persona fisica che inizia l'attività può applicare, per il periodo d'imposta in cui inizia e per i due successivi, il regime forfettino che prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, pari al 10% del reddito di lavoro autonomo o d'impresa. Per le persone fisiche, che hanno iniziato l'attività d'impresa o di lavoro autonomo nel 2010 e hanno scelto il regime forfettino, la chiusura del 2012 ha costituito anche l'ultimo anno del triennio 2010-2012 di applicazione del regime con il forfait del 10 per cento sul reddito conseguito. Per questi contribuenti è escluso che dal 1° gennaio 2013 possano ancora applicare il regime di favore.

Il regime forfettino è applicabile a condizione che sia realizzato un ammontare di compensi di lavoro autonomo non superiore a 30.987,41 euro o un ammontare di ricavi non superiore a 30.987,41 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi o a

61.974,83 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività. Le persone fisiche in regime sostitutivo sono esonerate: a) dalla tenuta delle scritture contabili; b) dall'effettuazione delle registrazioni contabili; c) dalla liquidazione e dai versamenti periodici ai fini dell'Iva.

Permangono, invece, gli obblighi: a) di conservazione dei documenti contabili; b) di fatturazione; c) di certificazione del corrispettivo.

Leventuale Iva a debito scaturita dalla dichiarazione annuale Iva si versa entro i termini stabiliti per il

versamento dell'Iva annuale. I redditi che formano oggetto del regime forfettino non sono assoggettati a ritenuta di acconto.

Il reddito d'impresa o di lavoro autonomo della persona fisica in regime sostitutivo si determina in modo analitico, a norma dell'articolo 54, per il lavoratore autonomo, o dell'articolo 66, per l'imprenditore, del testo unico delle imposte sui redditi, Dpr 917/86.

Il reddito così determinato è soggetto ad imposta sostitutiva Irpef del 10 per cento ed è comunque rilevante ai fini della concorrenza

del reddito complessivo Irpef.

La compilazione del quadro RG dell'Unico 2013

La persona fisica esercente impresa, che nell'anno 2012 ha applicato il regime sostitutivo, deve compilare il rigo RG30 del quadro RG "redditi d'impresa in regime di contabilità semplificata". In questo rigo, si deve indicare il codice 1, in riferimento all'adozione del regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali. Nella colonna 2 si deve indicare l'imposta sostitutiva, pari al

10% dell'importo di rigo RG29, cioè del reddito d'impresa determinato in modo analitico. Nel caso in cui l'importo del rigo RG29 sia negativo, si deve compilare solo la colonna 1.

La compilazione del quadro RE dell'Unico 2013. Le persone fisiche esercenti arte o professione, che nell'anno 2012 hanno applicato il regime sostitutivo, devono compilare il rigo RE22 del quadro RE "redditi di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni". In questo rigo, si deve indicare il codice 1, in riferimento all'adozione del regime agevolato per le nuove iniziative produttive. Nella colonna 2 si deve indicare l'imposta sostitutiva, pari al 10% dell'importo di rigo RE21, colonna 2, cioè del reddito di lavoro autonomo determinato in modo analitico. Nel caso in cui l'importo del rigo RE21, colonna 2, sia negativo, si deve compilare solo la colonna 1.

Per il versamento dell'imposta sostitutiva, sia le persone fisiche esercenti impresa, sia gli esercenti arte o professione, devono usare il modello F24, indicando il codice tributo 4075 e l'anno 2012.

Le persone fisiche in regime sostitutivo sono escluse sia dall'accounto Iva, sia dall'accounto Irpef. Sono invece obbligate all'eventuale accounto Irpef e agli eventuali contributi previdenziali, che sono dovuti secondo le modalità e nei termini previsti per le imposte sui redditi.

CRESCERE IL POPOLO DELLE PARTITE IVA: BOOM FRA GLI UNDER 35

È boom di nuove partite Iva tra gli under 35, specialmente tra le donne e soprattutto nel Meridione. A alleggerire la forte crescita delle partite Iva, tra persone fisiche e no, nel 2012 (più 549mila senza distinzioni di età) è la Cgia di Mestre, su dati che sono stati forniti dal ministero dell'Economia e delle Finanze - dipartimento delle Finanze che evidenziano un sensibile aumento delle iscrizioni proprio tra i giovani, +211.500 (pari al 38,5% del totale). Ma se le nuove partite Iva nel complesso segnano un +2,2% rispetto al 2011, tra i giovani l'aumento percentuale balza all'8,1%. Se si guarda poi all'incremento tra le giovani donne il dato sale al 10,1% (+79.142 aperture corrispondenti al 37,4% del totale under 35). Per Giuseppe Bortolussi, segretario della Cgia di Mestre, sono tra i comparti che hanno registrato il maggior numero di aperture tra gli under 35: il commercio all'ingrosso e al dettaglio (51.721 parti al 24,4% del totale delle nuove partite Iva tra i giovani); le attività professionali (45.654 parti al 21,5% del totale); le costruzioni (20.298 parti al 9,6% del totale); «l'aumento del numero delle partite Iva in capo ai giovani - dice - lascia presagire, nonostante le misure restrittive introdotte dalla riforma del ministro Fornero, che questi

nuovi autonomi lavorano prevalentemente per un solo

committente. Visto che questo boom di nuove iscrizioni ha interessato in particolare modo gli agenti di commercio (o intermediari presenti nel settore del commercio all'ingrosso, le libere professioni e l'edilizia riteniamo che la nostra chiave di lettura non si discosti moltissimo dalla realtà». L'analisi per macroaree delle nuove partite under 35, dice che nel Mezzogiorno nel 2012 ne sono state aperte 80.138, sfaccando il Nordovest di quasi 28.000 unità (52.338) e il Nord est di quasi 47 mila (33.203). Il Centro ha registrato 45.891 nuove partite Iva. Tra le regioni in testa troviamo la Lombardia (31.456) e la Campania (24.232), seguite dal Lazio (24.172), la Sicilia (19.436), il Piemonte (15.072) e la Puglia (15.059). Toscana, Emilia Romagna e Veneto sopra i 13.000. Fanalini di coda Valle d'Aosta (428) e le province autonome di Bolzano (1.394) e Trento (1.497).

Sul fronte dei settori d'impiego, sempre per gli under 35, se in testa c'è il commercio all'ingrosso e al dettaglio, ripartizione di autoveicoli e motocicli a chiudere la lista, appena 165 nuove aperture, c'è «l'offerta di energia elettrica, gas, vapore e aria condizionata».

Le risposte ai temi dei lettori. L'uscita dal regime speciale

Ex minimi al conguaglio

Salvina Morina
Tonino Morina

Gli **ex minimi**, in regime di contabilità super semplificata, non devono alcuna maggiorazione sul saldo Iva, che può essere versato in modo rateale.

Per "ex vecchi minimi" si intendono le persone fisiche che, dal 2008, erano passate al regime dei minimi, in quanto già in attività nel 2007 o in anni precedenti. Per questi contribuenti, è esclusa dal 2012 l'applicazione del regime dei superminimi con il forfait del 5%, di cui all'articolo 27, del Dl 98/2011 che è invece applicabile per cinque anni, con possibile prolungamento per i giovani fino ai 35 anni.

Dal 2012, gli **ex minimi** possono però applicare il regime contabile agevolato di cui all'articolo 27, comma 3, del decreto legge 98/2011, che prevede **semplificazioni contabili**. Gli **ex minimi**, che escono dal regime di vantaggio devono versare in un'unica soluzione le rate residue dell'Iva dovuta per effetto della rettifica eseguita al momento dell'accesso al regime dei minimi, al netto dell'eccedenza a credito emergente dalla rettifica di segno opposto eseguita sulle merci in giacenza e sui beni strumentali acquistati da meno di cinque anni. In particolare, le residue rate andran-

no computate nel primo versamento periodico successivo all'uscita del regime, al netto della rettifica. Questo significa che il contribuente potrà recuperare l'eventuale Iva a credito emergente dalla rettifica della detrazione a proprio favore già nel primo versamento periodico successivo all'uscita dal regime senza attendere la presentazione della dichiarazione annuale. Per le persone fisiche che, uscite dal regime dei mini-

mi di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117, legge 244/2007, applicano il regime contabile di cui all'articolo 27, comma 3, del Dl 98/2011, il primo versamento utile con il quale recuperare il credito emergente dalla rettifica della detrazione è il versamento dell'Iva annuale relativa al 2012, in scadenza lunedì 18 marzo, essendo gli stessi esonerati dai versamenti periodici. La norma prevede particolari semplificazioni contabili per le persone fisiche che possiedono i requisiti previsti per il regime dei minimi applicabile fino al 2011, ma non quelli previsti per il regime dei superminimi con il forfait del 5 per cento. Questi contribuenti possono però beneficiare di un regime contabile super semplificato, che esonera dagli obblighi di registrazione, di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, Irap e Iva e dalle liquidazioni, dai versamenti periodici, nonché dal versamento dell'acconto Iva e dalla presentazione della dichiarazione e dal versamento dell'Irap.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

IL MIO GIORNALE

24



VERSAMENTI

La mancata liquidazione

Un contribuente **ex minimo** dal 1° gennaio 2012 - ci chiede Michele Sanna - non ha liquidato l'Iva trimestralmente. Il 18 marzo deve aggiungere la maggiorazione dell'1 per cento? Può pagarla ratealmente?

DOMANDE AL SOLE 24 ORE

Si può scrivere alla casella **norme e tributi**. ilmiogiornale@ilssole24ore.com

Il caso. Gerico servirà solo per le liste selettive

Salvacondotto ai super-semplificati

■ Gli ex minimi nel 2011, che dal 2012 sono in regime "super semplificato" o "semplificato" devono solo comunicare i dati rilevanti ai fini degli studi, ma sono esclusi dall'accertamento.

La conferma è nelle istruzioni per gli studi di settore 2013, per l'anno 2012. Sul sito dell'agenzia delle Entrate, sono infatti divulgate le bozze dei nuovi studi di settore applicabili per il periodo d'imposta 2012.

Nelle istruzioni della nuova modulistica viene prestata una particolare attenzione alle persone fisiche che fino all'anno 2011 si avvalevano del regime dei minimi di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117 della legge 244/2007.

Nelle istruzioni "parte generale", l'agenzia delle Entrate precisa che nei confronti dei soggetti esercenti impresa che nell'anno 2011 si sono avvalsi del regime dei minimi e hanno cessato di avvalersene per il periodo d'imposta 2012, lo studio di settore non può essere usato in fase di accertamento, ma solo ai fini della selezione delle posizioni da sottoporre a controllo. Le istruzioni fanno riferimento agli esercenti impresa, ma le stesse regole dovrebbero applicarsi per i professionisti che, da ex minimi nel 2011, sono diventati contribuenti normali nel 2012.

Per i contribuenti soggetti all'accertamento da studi di settore, in caso di entrate non congrue con quelle stimate dallo strumento informatico Gerico, è importante la scheda "note aggiuntive". In questa scheda è richiesta l'indicazione delle cause che hanno determinato l'attestazione della non congruità dei ricavi o dei compensi dichiarati rispetto a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore e/o delle cause che giustificano

un'incoerenza rispetto agli indicatori economici individuati dai predetti studi.

Nel paragrafo 4.2 "modalità di compilazione", si precisa che i soggetti che nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011 o precedenti, hanno cessato di avvalersi del regime dei contribuenti "minimi", devono fornire alcuni dati contabili, senza tenere conto degli effetti derivanti dal principio di cassa, applicato nei periodi di imposta precedenti e correlato al regime dei minimi.

Ad esempio, il costo del venduto da considerare per la stima dei ricavi dovrà coincidere con il costo effettivamente sostenuto per l'acquisto dei beni o servizi da cui originano i ricavi dichiarati dal contribuente. Tale costo dovrà essere indicato al netto dell'Iva esposta in fattura. Il valore delle esistenze iniziali e delle rimanenze finali, di conseguenza, dovrà essere determinato in relazione alle merci effettivamente giacenti nel magazzino, anche se i relativi costi, sulla base delle norme previste dal regime dei "minimi", sono stati dedotti integralmente nel periodo d'imposta di acquisto.

In caso di omessa presentazione del modello per gli studi di settore, si applica la sanzione pari a 2.065 euro. Se il modello studi di settore 2013 viene presentato entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione, di norma, entro il 30 settembre 2014, è possibile ravvedere la violazione, versando la sanzione minima di 258 euro, pari ad un ottavo di 2.065 euro.

**T. Mor.
Sa. Mo.**

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Iva. In caso di errore nei versamenti va chiesta la variazione del codice tributo

Supersemplificati, opzione «aperta»

Salvina Morina
Tonino Morina

■ Il regime dei **superminimi**, con il forfait del 5% e il regime supersemplificato per gli ex minimi fanno sorgere diversi interrogativi. Una lettrice - Claudia Amato - chiede chiarimenti per un professionista, che ha iniziato l'attività nel 2009 applicando il regime Iva normale e il regime contabile semplificato. Nel 2012, pur avendo i requisiti per il regime supersemplificato, ha versato l'Iva del primo trimestre con il codice 6031 anziché attendere la scadenza annuale. Il dubbio è se per il 2012 può optare per il supersemplificato. La risposta è affermativa e il professionista, per confermare la scelta per il supersemplificato, deve chiedere alle Entrate la variazione del **codice tributo** del versamento eseguito come primo trimestre 2012, da 6031, versamento primo trimestre, a 6099, versamento a saldo annuale, come se avesse commesso un errore formale (che non sono sanzionabili).

Per la comunicazione della scelta per il regime supersemplificato, nelle istruzioni per la compilazione del modello Iva 2013, per l'anno 2012, quadro VO "opzioni", al rigo VO35, si legge che la casella 1 deve essere barrata dai contribuenti che hanno iniziato l'attività successivamente al 31 dicembre 2007 e che hanno applicato, a partire dall'anno 2012, il regime fiscale di vantaggio per l'im-

prenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del Dl 98/2011.

La casella 2 deve essere barrata dai soggetti che hanno iniziato l'attività successivamente al 31 dicembre 2007 e pur essendo in possesso dei requisiti richiesti non si sono avvalsi del regime previsto dall'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 244/2007.

Concluso il periodo triennale di permanenza obbligatoria nel regime ordinario optano a partire dall'anno 2012 per il regime contabile agevolato di cui all'articolo 27, comma 3, del Dl 98/2011. Nel caso del professionista, che ha iniziato l'attività nel 2009, applicando il regime Iva normale e il regime contabile semplificato, l'opzione per il regime supersemplificato si manifesta barrando la casella 2 del rigo VO 35. I contribuenti che applicano il regime contabile supersemplificato non devono compilare il quadro VH, prima sezione, relativo alle liquidazioni periodiche.

Chi applica il regime contabile di cui all'articolo 27, comma 3, Dl 98/2011, beneficia di un regime contabile supersemplificato, che esonera dagli obblighi di registrazione, di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, Irap e Iva e dalle liquidazioni, dai versamenti periodici, nonché dal versamento dell'acconto Iva e dalla presentazione della dichiarazione e dal versamento dell'Irap.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



IL CASO RISOLTO

Professionisti



I chiarimenti delle Entrate/1. Circolare sul riconoscimento delle somme che risultano da dichiarazioni annuali non inviate

Le omissioni costano più care

Crediti compensati da pagare con sanzioni e interessi - Rimborsi solo dopo la lite

IL LIMITE

L'Agenzia non ha l'obbligo di fare l'accertamento per consentire al contribuente il recupero degli importi

Salvina Morina

Tonino Morina

■ Stretta del Fisco sul riconoscimento dei crediti che risultano da **dichiarazioni annuali omesse**. Il credito Iva, così come di un altro tributo, anche se effettivamente spettante, ma la cui dichiarazione annuale non è stata presentata o è stata presentata dopo 90 giorni dalla scadenza, non è utilizzabile in detrazione del debito d'imposta in una dichiarazione successiva. Il contribuente che non invia una dichiarazione annuale, anche se con rilevanti crediti, deve fare il contenzioso se vuole avere riconosciuto il diritto al rimborso di quel credito. L'ufficio non ha alcun obbligo di eseguire l'accertamento al solo fine di consentire al contribuente il recupero del proprio credito. Non è perciò possibile compensare un credito che scaturisce da una dichiarazione annuale omessa. Sono queste le indicazioni fornite dall'**agenzia delle Entrate** con la circolare 34/E del 6 agosto 2012 che, pertanto, superano le precedenti indicazioni contenute nella risoluzione 74/E del 2007, nonché quelle fornite con la circolare 222/E del 30 novembre 2000.

Il contribuente, che usa in compensazione il credito risultante da una dichiarazione omessa, do-

vrà prima pagare le imposte, le sanzioni e gli interessi, iscritti a ruolo a seguito della liquidazione automatizzata della dichiarazione dell'anno successivo, e poi chiedere il credito a rimborso, attraverso la procedura del contenzioso (articolo 21 del Dlgs 546/92). Insomma, chi sbaglia, anche se in alcuni casi la "dimenticanza" non è colpa del contribuente ma del professionista incaricato alla presentazione delle dichiarazioni, prima paga, con l'aggiunta di sanzioni e interessi, senza possibilità di compensare i crediti che risultano da una dichiarazione omessa, e poi potrà chiedere il rimborso dei crediti.

L'istanza di rimborso dovrà essere presentata entro due anni dal pagamento degli esiti della liquidazione, o dell'esito del contenzioso relativo alla cartella di pagamento conseguente alla liquidazione stessa, favorevole all'**agenzia delle Entrate**. In questo caso, il rimborso sarà erogato solo dopo avere riscontrato l'effettiva spettanza del credito. In poche parole questo significa, ad esempio, che il contribuente, che si è dimenticato di presentare una dichiarazione annuale Iva per il 2010, con un credito di 100mila euro, e che poi ha impiegato questo credito nel corso del 2011, per tutti i 100mila euro, in parte con le liquidazioni Iva, in parte in compensazione nel modello F24, con gli altri debiti di imposte e contributi:

- dovrà pagare circa 145mila euro di somme iscritte a ruolo, per 100mila euro di Iva, più

30mila euro di sanzioni, più 15mila euro tra interessi e spese di riscossione;

- solo dopo avere pagato i 145mila euro, sempre che ne ha la possibilità, potrà chiedere il rimborso del credito di 100mila euro, entro due anni dal pagamento degli esiti della liquidazione, o dell'esito del contenzioso relativo alla cartella di pagamento conseguente alla liquidazione stessa, favorevole all'**agenzia delle Entrate**.

Tanto più che sono considerate valide anche le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dal termine di scadenza, fatta salva l'applicazione delle sanzioni per la tardiva presentazione. Ne consegue che è considerata "omessa" anche la dichiarazione presentata dopo 90 giorni dal termine di scadenza.

La nuova interpretazione fornita dall'**agenzia delle Entrate**, cancella le vecchie interpretazioni fornite con la risoluzione 74/E del 2007, e con la circolare 222/E del 2000, nel punto in cui precisavano che, in caso di omessa presentazione della dichiarazione Iva annuale, il credito potrà essere detratto nelle liquidazioni periodiche degli anni successivi, e l'eventuale eccedenza residua potrà essere indicata nella dichiarazione annuale Iva relativa «a condizione che il predetto credito sia stato correttamente utilizzato nelle liquidazioni periodiche Iva ovvero nel modello F24, se utilizzato in compensazione con altre imposte o contributi».

© RIPRODUZIONE RISERVATA



A confronto

Il riconoscimento dei crediti "omessi", prima e dopo la circolare 34/E

PRIMA (risoluzione 74/E/2007 e circolare 222/E/2000)

DOPO

**01 | IL CREDITO**

Il contribuente che nella dichiarazione annuale Iva ha scelto di usare il credito nell'anno successivo, e poi ha omesso di presentare le dichiarazioni Iva per gli anni successivi, o le ha presentate dopo 90 giorni dal termine di presentazione, potrà usare il credito nelle liquidazioni periodiche degli anni successivi, e l'eventuale residuo potrà essere indicato nella dichiarazione annuale Iva

02 | LA CONDIZIONE

La condizione per usare il credito di dichiarazioni annuali omesse è che il credito sia stato correttamente usato nelle liquidazioni periodiche Iva, mensili o trimestrali, ovvero nel modello F24, se usato in compensazione con altre imposte o contributi

03 | L'UTILIZZO

Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale è possibile usare anche il credito maturato nell'anno precedente non chiesto a rimborso e riportato in detrazione nel periodo successivo

**01 | LA NON UTILIZZABILITÀ**

Il credito Iva, non essendo stato dichiarato nell'anno in cui è maturato, non è utilizzabile in detrazione del debito d'imposta in una dichiarazione successiva

02 | L'ISTANZA DI RIMBORSO

Se il contribuente paga le somme chieste dall'ufficio, nei termini previsti dalla comunicazione di irregolarità, o a seguito della notifica della cartella di pagamento, o in esito a una sentenza definitiva a lui sfavorevole, lo stesso potrà presentare istanza di rimborso entro due anni dal pagamento

03 | DOPO LA MEDIAZIONE

A seguito di accordo preso con la mediazione tributaria, per le liti di valore non superiore a 20mila euro, o a seguito di conciliazione tributaria per le liti di valore superiore a 20mila euro, il contribuente potrà scomputare dalla somma originariamente chiesta le imposte detraibili riconosciute spettanti al contribuente, con le sanzioni riducibili al 40 per cento

Roma, 9 agosto 2012
Al Direttore de Il Sole 24 Ore

Dott. Roberto Napoletano

Gentile Direttore, nell'articolo dal titolo "Unico dimenticato senza autotutela", pubblicato l'8 agosto sul giornale da Lei diretto a firma di Salvina e Tonino Morina, gli autori si soffermano sui contenuti della circolare n. 34/E con la quale l'Agenzia delle Entrate fornisce istruzioni per il recupero crediti maturati in periodi d'imposta per i quali la dichiarazione non risulta presentata. In proposito, va specificato che l'omissione della presentazione della dichiarazione da parte di un contribuente non è una dimenticanza, seppure grave, come la definiscono gli autori, ma una violazione appositamente sanzionata nel nostro ordinamento tributario. Attraverso l'omissione, inoltre, il contribuente non consente all'Amministrazione di venire a conoscenza del credito nel momento in cui lo stesso è sorto e di attivare, nel caso, gli opportuni riscontri, creando un obiettivo ostacolo all'attività di controllo. Per questo motivo sono previste apposite contestazioni sia ai fini Iva sia ai fini delle imposte dirette. Il contribuente che si rende responsabile di questa violazione può comunque presentare istanza di rimborso del credito entro due anni dal pagamento. La Circolare n.34/E ammette ora la possibilità di riconoscere questo credito sulla base di un semplice riscontro contabile e non più di un accertamento induttivo rimesso all'iniziativa eventuale dell'Ufficio. La Circolare, di fatto, mette tutti i contribuenti nella condizione di chiedere e, qualora esistano i presupposti, ottenere il riconoscimento del credito in tempo reale, previo pagamento della sanzione, comunque dovuta, per indebita utilizzazione del credito esposto in dichiarazione.

Ufficio Stampa
Agenzia delle Entrate

Commenti e inchieste

Lo strano miracolo dei crediti svaniti

DICHIARAZIONI IVA NON PRESENTATE

«Il Fisco trasforma il credito in debito» si titolava su «Il Sole 24 Ore» del 10 ottobre 2012 per denunciare il paradosso contenuto in una circolare dell'agenzia delle Entrate: un credito Iva, a causa di una dichiarazione non presentata, perde la caratteristica di essere esigibile con la compensazione rispetto ai debiti - sia pure dimostrando la legittimità sulla base dei dati contabili. Non viene vanificato, è vero, ma viene rinviato alla procedura lentissima dei rimborsi; nel frattempo il contribuente deve pagare debito e sanzioni. Nulla di tutto ciò, aveva fatto sapere l'agenzia delle Entrate con una lettera al «Sole»: l'amministrazione riconosce il credito in tempo reale. Un'assicurazione per i contribuenti a cui, però, non è seguita alcuna correzione nelle linee direttive per gli uffici. Per i funzionari dell'amministrazione fa fede la circolare, non la lettera di precisazione e da sei mesi gli uffici continuano a trasformare, se così ci è permesso di dire, i crediti in debiti. Un miracolo davvero poco gradito ai contribuenti.

LE RISPOSTE AI QUESITI DEI LETTORI

**Niente sblocco
per i crediti Iva**

► pagina 21

Le risposte ai temi dei lettori. L'Agenzia non dà la possibilità di compensazione se la dichiarazione è stata «dimenticata»

Niente sblocco per il credito Iva

Le Entrate hanno garantito un intervento ma mancano ancora le linee guida

Salvina Morina
Tonino Morina

Il problema segnalato dal lettore, con l'ufficio che "trasforma" il credito di una dichiarazione omessa in debito, è una diretta conseguenza delle istruzioni impartite dall'agenzia delle Entrate, con la circolare 34/E del 6 agosto 2012. Fino al 5 agosto 2012, gli uffici, sulla base delle indicazioni fornite dalle stesse Entrate, prima con la circolare 222/E del 30 novembre 2000, poi con la risoluzione 74/E del 19 aprile 2007, si erano dimostrati tolleranti per queste dimenticanze, riconoscendo i crediti in autotutela, previo controllo dei documenti, con la sola richiesta di una sanzione di 258 euro per la dichiarazione omessa. Dopo la circolare 34/E del 6 agosto 2012, questa tolleranza non c'è più.

Per le Entrate, il credito Iva, così come quello delle altre imposte, anche se spetta al contribuente, ma la cui dichiarazione annuale non è stata presentata o è stata presentata dopo 90 giorni dalla scadenza, e, perciò, è considerata «omessa», non è utilizzabile in detrazione dei debiti d'imposta della dichiarazione successiva. Il contribuente, che "dimentica" di inviare una dichiarazione annuale, anche se con rilevanti crediti, deve iniziare il contenzioso, se vuole avere riconosciuto il diritto al rimborso del credito.

In pratica, tra i tempi del contenzioso e la cronica difficoltà degli uffici a eseguire i rimborsi, il contribuente, dopo avere pagato le imposte, le sanzioni, gli interessi e i compensi di riscossione, potrebbe ricevere il rimborso dopo dieci anni.

Si può però sperare in un ravvedimento della rigida posizione espressa nella circolare 34/E del 6 agosto 2012, considerato che la stessa agenzia

delle Entrate ha precisato che, per i crediti delle dichiarazioni annuali omesse, il fisco si potrebbe "accontentare" delle sanzioni, con gli uffici disposti, se ne ricorrono i presupposti, al «riconoscimento del credito in tempo reale». Insomma, senza bisogno di aprire il contenzioso.

È questa la precisazione fornita dall'agenzia delle Entrate, nella lettera inviata il 9 agosto 2012 al Sole 24 Ore.

Al riguardo, occorre anche segnalare che nella circolare 54/E del 2002, la stessa agenzia delle Entrate aveva risposto che per l'omessa presentazione della dichiarazione ai fini dell'Iva si applica la sanzione dal 120 al 240% del tributo, con un minimo di 258 euro. Ne consegue che, in presenza di dichiarazione che chiude correttamente a credito, dovrà essere irrogata la sanzione da 258 a 2.065 euro.

Insomma, alla luce delle precisazioni fornite dall'agenzia delle Entrate, sono necessari ulteriori chiarimenti sia in merito alle sanzioni e alle modalità di pagamento delle stesse, sia in riferimento al comportamento che devono tenere gli uffici per riconoscere il credito sulla base di «un semplice riscontro contabile», prima di aprire un contenzioso inutile e costoso per gli uffici e per i contribuenti.

L'agenzia delle Entrate dovrà chiarire se e con quali modalità si potranno pagare solo le sanzioni e poi «ottenere il riconoscimento del credito in tempo reale, previo pagamento della sanzione, comunque dovuta, per indebita utilizzazione del credito esposto in dichiarazione» (lettera inviata al Sole 24 Ore). In tempo reale significa soprattutto evitare in tutti i modi di fare fallire i citta-

dini a credito con il fisco, colpevoli solo di avere omesso una dichiarazione con importi a credito, che gli uffici "trasformano" in debito, con sanzioni e interessi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



DOPO LA CIRCOLARE

**Mi devono 145mila €
Ne chiedono 175mila**

Un professionista segnala il suo problema: ha scoperto che una dichiarazione dei redditi con Iva a credito nei termini (per 145mila euro) presenta la ricevuta di scarto per «indicazione di dati non coincidenti negli studi di settore». Avendo riportato il credito Iva con relative compensazioni entro i limiti di legge è poi arrivato l'avviso bonario per 175mila euro (Iva più interessi e sanzioni).

L'unica soluzione (l'autotutela è stata negata) è pagare e chiedere il rimborso, perdendo interessi e sanzioni? Il tutto senza aver "rubato" un euro: paradossalmente, se la dichiarazione omessa fosse stata a debito l'imposta si sarebbe potuta ravvedere



Ecco come i crediti diventano debiti

di **SALVINA E TONINO MORINA**

Il Fisco fa anche miracoli: "trasforma" i crediti in debiti. Il contribuente, che vanta un credito di 200mila euro, non presentando la dichiarazione annuale, rischia di versare 200mila euro, più 60mila euro di sanzioni e 40mila euro di interessi e spese, in totale 300mila euro. Poi, magari fra dieci anni, potrà avere il rimborso del suo credito di 200mila euro. E' la paradossale conseguenza delle istruzioni impartite dall'agenzia delle Entrate. Fino al 5 agosto 2012, gli uffici, sulla base delle indicazioni fornite dalle stesse Entrate si erano dimostrati comprensivi per queste dimenticanze, riconoscendo i crediti in autotutela, previo controllo dei documenti, con la sola richiesta di una sanzione di 258 euro per la dichiarazione omessa.

Dopo la circolare 34/E del 6 agosto 2012, questa comprensione non c'è più. Per le Entrate, "dimenticare" di presentare i conti annuali dell'Iva, dell'Irap o dei redditi, comporta il pagamento dei crediti, più sanzioni, interessi e compensi di riscossione, e solo dopo si potrà chiedere il rimborso.

Per il Fisco, il credito Iva, così come quello di altre imposte, anche se spetta al contribuente, ma la cui dichiarazione annuale non è stata presentata o è stata presentata dopo 90 giorni dalla scadenza, e, perciò, considerata "omessa", non è utilizzabile in detrazione dei debiti della dichiarazione successiva.

Il contribuente che "dimentica" di inviare una dichiarazione annuale, anche se con rilevanti crediti, deve iniziare il contenzioso, se vuole avere riconosciuto il diritto al rimborso del credito. In pratica, tra i tempi del contenzioso e la cronica difficoltà

degli uffici ad eseguire i rimborsi, il contribuente, dopo avere pagato le imposte, le sanzioni, gli interessi e i compensi di riscossione, potrebbe ricevere il rimborso dopo dieci anni. In questi casi, si rischia di fallire, soprattutto se i crediti sono di ammontare rilevante. Si può però sperare in un ravvedimento della strana posizione presa con circolare 34/E del 6 agosto 2012, considerando che la stessa agenzia delle Entrate ha precisato che, per i crediti delle dichiarazioni annuali omesse, il Fisco si potrebbe "accontentare" delle sanzioni, con gli uffici disposti, se ne ricorrono i presupposti, al «riconoscimento del credito in tempo reale». Insomma, senza bisogno di aprire il contenzioso.

E' questa la precisazione fornita dall'agenzia delle Entrate, con la lettera inviata il 9 agosto 2012 al direttore del Sole 24-Ore. Insomma, viste le precisazioni fornite dalle Entrate, sono necessari ulteriori chiarimenti sia in merito alle sanzioni e alle modalità di pagamento delle stesse, sia in riferimento al comportamento che devono tenere gli uffici per riconoscere il credito sulla base di «un semplice riscontro contabile». L'agenzia delle Entrate dovrà chiarire comunque se e con quali modalità si potranno pagare solo le sanzioni e poi «ottenere il riconoscimento del credito in tempo reale».

In tempo reale significa fare di tutto per evitare inutili sofferenze ai cittadini, colpevoli solo di avere omesso una dichiarazione con importi a credito, che, miracolosamente, l'ufficio "trasforma" in debito, con sanzioni e interessi. Si tratta di un miracolo inaccettabile che deve essere evitato nel rispetto dei cittadini onesti e del settimo comandamento "non rubare".



STUDIO MORINA

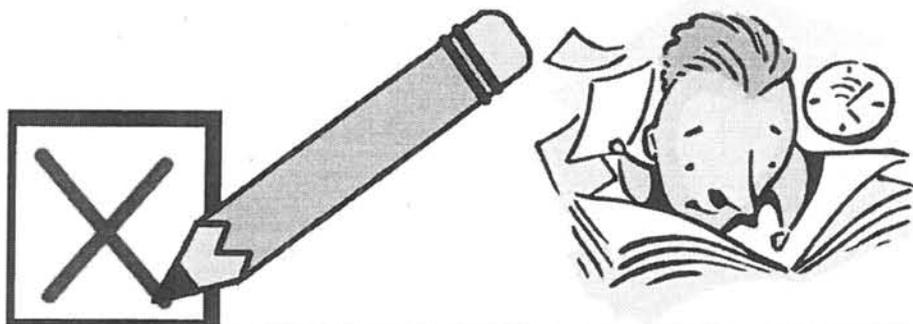
del Prof. Tonino Morina

"Esperto Fiscale del Sole 24 Ore"

Professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

Via Vittorio Emanuele, 32 - 96015 - Francofonte (SR)

Tel. 095/948840 Fax 095/940659 telefonino 393 8285211 - 366 5475433



Convegno Istituto Nazionale Tributaristi

Articoli vari in materia di

CONTENZIOSO

REDDITOMETRO

RIMBORSO 90%

TRIBUTI SISMA 1990

CATANIA, 10 APRILE 2013

Prof. Tonino Morina

Dal redditometro maggiori garanzie



di **SALVINA E TONINO MORINA**

Il nuovo redditometro formato famiglia con più di 100 voci di spesa sotto la lente del Fisco, si adegua al mutato contesto socio-economico dell'ultimo decennio, per renderlo più efficiente e fornisce al contribuente maggiori garanzie. Potrà essere usato da marzo e sarà applicabile agli accertamenti relativi ai redditi delle persone fisiche del 2009 e anni successivi. La determinazione sintetica del reddito potrà essere fatta sulla base del cosiddetto sintetico puro o spesometro, cioè sulla base delle sole spese effettuate, o sulla base di spese sostenute più alcuni valori figurativi, cosiddetto "redditometro". Quest'ultimo, in pratica, visto che alle spese sostenute aggiunge altre spese figurative, assorbirà di fatto il sintetico puro, diventando la modalità di accertamento più usata dal Fisco. Per valorizzare le voci di spesa, si considera l'ammontare più elevato tra quello disponibile o risultante dalle informazioni presenti in Anagrafe tributaria e quello determinato considerando la spesa media rilevata dai risultati dell'indagine sui consumi dell'Istituto nazionale di statistica o da analisi e studi socio economici, anche di settore. Resta ferma la prova contraria del contribuente che potrà dimostrare di avere speso meno di quanto previsto dalle medie nazionali, o da altri studi socio economici, che, in alcuni casi, costituiscono la cosiddetta media dei "polli di Trilussa", in base alla quale mediamente tutti mangiano un pollo, salvo appurare che c'è chi ne mangia tre e chi sente solo l'odore da molti anni. Trilussa, nella poesia "La statistica" afferma infatti che se uno mangia due polli e un altro no, in me-

dia i due hanno mangiato un pollo, anche se di fatto l'altro il pollo non l'ha nemmeno visto. Va però detto che il nuovo redditometro, in parte basato su spese effettive e in parte su spese medie e figurative, rispetto a quello ancora applicabile fino ai redditi del 2008, è comunque più affidabile. Il vecchio redditometro arrivava a presunzioni assurde in base alle quali, ad esempio, il solo possesso di due autovetture di grossa cilindrata faceva presumere redditi di oltre 50mila euro, anche se le due auto erano usate poco o niente nel corso dell'anno. E' infatti vero che, rispetto al vecchio redditometro, il nuovo è sicuramente più affidabile. In caso di contenzioso in corso, se il reddito presunto dal nuovo redditometro risulta più basso di quello presunto dal precedente, il contribuente, in sede di giudizio, può chiedere ai giudici tributari di tenere conto dei risultati del nuovo strumento, più evoluto rispetto al precedente. In proposito, il direttore dell'agenzia delle Entrate, **Attilio Befera**, sostiene che «nel nuovo redditometro non è infatti ammessa la vecchia presunzione che prevedeva l'applicazione di coefficienti di moltiplicazione a pochi beni e servizi (abitazioni, auto, imbarcazioni, aerei, cavalli, collaboratori domestici) al fine di ricostruire il reddito. L'accertamento previsto oggi è invece fondato quasi esclusivamente su dati certi e situazioni di fatto inconfutabili, relativi a un ventaglio assai ampio di voci di spesa, evitando così indebite semplificazioni induttive e riducendo al minimo, entro limiti assai prudenziali, il ricorso a dati relativi a spese medie risultanti dall'indagine annuale Istat sui consumi delle famiglie. In ogni caso il contribuente, prima della quantificazione della pretesa, ovvero dell'accertamento, è chiamato a verificare, in contraddittorio con l'ufficio, la correttezza dei dati contestati, in modo da evitare errori di quantificazione o imputazione della spesa». Insomma, meno "statistica" e più confronti con il contribuente per evitare contenziosi inutili.



LA SICILIA

del lunedì

lunedì 28 gennaio 2013

LA SICILIA

LUNEDÌ 28 GENNAIO 2013

10.

Economia finanza

Dipendenti e pensionati esclusi dal redditometro

Il nuovo strumento a caccia di «poveri» con un alto tenore di vita

Il redditometro non riguarderà mai i pensionati. Il nuovo strumento induttivo dovrà servire per scoprire i falsi poveri, che hanno un tenore di vita da ricchi.

Con un comunicato stampa diramato il 20 gennaio, l'agenzia delle Entrate afferma che i pensionati, titolari della sola pensione, non saranno mai selezionati dal nuovo redditometro che è uno strumento che verrà impiegato per individuare i finti poveri e, quindi, l'evasione "spudorata", con differenze notevoli tra reddito presunto e reddito dichiarato. Nessun problema dal redditometro nemmeno per i dipendenti.

Il nuovo strumento prenderà di mira i casi in cui i contribuenti, pur evidenziando una elevata capacità di spesa, dichiarano redditi esigui, beneficiando di agevolazioni dello Stato sociale negare ad altri che magari hanno un tenore di vita più modesto. Insomma, per chi fa il proprio dovere, non c'è proprio nulla da temere.

In pratica, visto che sono previsti meno di 40 mila controlli l'anno, su una platea di 40 milioni di dichiarazioni di redditi, si tratta dello 0,1% dei contribuenti, con il 99,90% comunque esclusi dagli accertamenti da redditometro.

Il nuovo strumento, che è comunque più affidabile del vecchio redditometro, sarà usato a partire dal mese di marzo, e sarà diretto ad individuare casi eclatanti e non leggeri scostamenti tra reddito dichiarato e quello speso.

Già da qualche anno il Fisco ha rispolverato il redditometro alla ricerca dei contribuenti ricchi, che dichiarano redditi bassi, evadendo le imposte dovute all'erario, ed è infatti tornato ad usare l'accertamento sintetico che misura il red-

dito secondo i beni posseduti o i servizi utilizzati dai contribuenti. Il redditometro deve servire per scoprire i falsi poveri che hanno un tenore di vita da ricchi e che ritengono le tasse un "optional", che è preferibile evitare. Per conferire il massimo grado di sostenibilità alla pretesa fiscale, gli uffici, sussistendone i presupposti, possono anche eseguire le indagini finanziarie nei confronti dei contribuenti soggetti al controllo. Controlli bancari che, nell'ambito delle attività improntate alla ricostruzione sintetica del reddito, costituiscono uno strumento importante per trasformare gli indizi di tipo "patrimoniale" e "gestionale" in prove che evidenzino l'effettiva capacità contributiva della persona controllata.

In alcuni casi, il redditometro può essere usato proficuamente anche da solo. Ad esempio, può essere usato nei confronti del contribuente in odore di mafia che non presenta la dichiarazione dei redditi, ma che possiede diversi beni immobili, macchine di grossa cilindrata, altri beni e servizi, e depositi bancari elevati, per i quali il redditometro determina sinteticamente un reddito di diversi milioni di euro.

Il redditometro può perciò essere veramente efficace, se usato nei confronti di soggetti ricchi, ma sconosciuti al Fisco. Per ricordare come può essere efficace il Fisco nei confronti della malavita, sovente si ricorre all'illustre precedente degli anni venti in America che portò all'arresto del mafioso Al Capone, per evasione fiscale.

«La lotta all'evasione - dice il direttore delle Entrate, Attilio Beferà (nella foto) - è la missione principale dell'Agenzia. Abbiamo fatto i blitz sul territorio e ci è stato detto che era spettacolarizzazione, e che avremmo dovuto fare invece controlli su banche dati, lo abbiamo fatto con il redditometro che però viene attaccato. Dietro c'è il partito degli evasori. Insomma, ogni volta che l'Agenzia delle Entrate cerca di fare un passo avanti, il partito degli evasori frappono ostacoli».

SALVINA MORINA
TONINO MORINA

UNO PSICODRAMMA NAZIONALE. «Il redditometro sta diventando un psicodramma nazionale. Si sta sollevando un polverone su una misura che porterà nelle casse del fisco 815 milioni di euro, ma nessuno ricorda che la Tares e l'aumento da luglio di un punto percentuale dell'Iva costeranno agli italiani oltre 4 miliardi di euro in più rispetto a quanto hanno pagato nel 2012». Parola di Giuseppe Bortolussi della Cgia di Mestre.



LA SICILIA

del lunedì

lunedì 28 gennaio 2013

LUNEDÌ 28 GENNAIO 2013

LA SICILIA

.11

"I" ogni I nostri tempi



di SALVINA E TONINO MORINA

Il nuovo redditometro ha generato confusione e timori fra addetti ai lavori e stampa specializzata. Bisogna però dire che il nuovo strumento è molto più affidabile del vecchio, ancora utilizzabile per gli accertamenti dei redditi delle persone fisiche fino al 2008. Ecco, di seguito, le 10 certezze del nuovo redditometro.

1) No agli accertamenti di massa. Il direttore dell'agenzia delle Entrate Attilio Belera ha affermato che "il nuovo redditometro non sarà usato per accertamenti di massa. Sarà uno strumento di compliance". Prima di emettere l'accertamento, è fondamentale il confronto ufficio-contribuente, previsto in due fasi: l'invito a fornire chiarimenti e l'invito obbligatorio del contribuente a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento. Dal controllo sono di norma esclusi dipendenti e pensionati.

Le 10 certezze del nuovo redditometro

2) Esclusi il 99,90% dei contribuenti. I controlli da redditometro riguardano ogni anno circa 35mila cittadini. In pratica, su una platea di 40milioni di dichiarazioni di redditi, più del 99,90% dei contribuenti sono esclusi dagli accertamenti.

3) Stop alle presunzioni. Col nuovo strumento il fisco avrà un approccio di verifica e di sola analisi del rischio di evasione. Nel nuovo redditometro sono escluse le presunzioni che prevedevano l'applicazione di coefficienti di moltiplicazione a pochi beni e servizi (abitazioni, auto, imbarcazioni, aerei, cavalli, collaboratori domestici) per ricostruire il reddito.

4) Contro il basato su dati certi. Il nuovo strumento è basato su dati certi e situazioni di fatto incontrovertibili, relativi a un ventaglio di più di 100 voci di spesa, evitando così indebiti semplificazioni induttive e riducendo al minimo, entro limiti prudenziali, il ricorso a

dati relativi a spese medie risultanti dall'indagine annuale Istat sui consumi delle famiglie.

5) A rischio i falsi poveri con evasioni sputate. Il redditometro prenderà di mira gli scostamenti superiori al 20% tra i redditi dichiarati e quelli presunti. Ci sarà anche una prima fase, cosiddetta di "assestamento", in cui saranno presi in esame gli scostamenti più significativi, cioè quelli con evasioni sputate.

6) Tollerate differenze fino a 12 mila euro. Nella fase iniziale sono esclusi dal rischio redditometro i contribuenti con differenze non superiori a 12mila euro.

7) Invito a fornire chiarimenti per chi è a rischio. Una volta rilevate le posizioni a "rischio", gli uffici inviteranno i contribuenti a fornire chiarimenti.

8) Archiviazione a seguito delle giustificazioni. Se, a seguito dei chiarimenti, le "giusti-

ficazioni" del contribuente saranno condivise pienamente, l'ufficio potrà archiviare la richiesta.

9) Obbligatorio un nuovo confronto. Se l'ufficio non è "soddisfatto" dei chiarimenti, potrà procedere alla determinazione sintetica del reddito complessivo, invitando obbligatoriamente il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, avviare il procedimento di accertamento con adesione.

10) Le "giustificazioni" del contribuente. I contribuenti, in sede di contraddittorio con l'ufficio, dovranno esibire la documentazione, per dimostrare che la differenza presunta, tra il maggior reddito sintetico e il reddito dichiarato, è giustificata, ad esempio, dal possesso di redditi esenti o da riduzioni di depositi bancari che erano nella loro disponibilità.

LA SICILIA

Economia finanza

LA SICILIA

DOMENICA 29 LUGLIO 2012

LA SICILIA

L'ECONOMIA

Sisma '90, rimborsi in arrivo purché non ci siano sorprese

Ma per le imprese è difficile avere la restituzione in tempi brevi

**SALVINA MORINA
TONINO MORINA**

La tormentata vicenda del rimborso del 90% dei tributi del triennio 1990 - 1992 ai contribuenti delle province di Catania, Siracusa e Ragusa, colpiti dal sisma del 1990, sembra non finire mai. Grazie all'interrogazione parlamentare presentata dagli onorevoli Berretta e Causi, il rimborso del 90%, salvo sorprese, si avvicina per privati, dipendenti, pensionati e professionisti, che non saranno costretti a proseguire il contenzioso fino alla Cassazione. Resta da chiarire la situazione delle imprese, per le quali è difficile ottenere il rimborso in tempi brevi. Per il momento, la speranza di rimborso e di chiusura anticipata del contenzioso riguarda tutti, escluse le imprese, che dovranno perciò proseguire il contenzioso fino alla Cassazione e, forse, anche dopo. Si può sperare che la Commissione europea stabilisca in tempi brevi che lo sconto del 90% è compatibile con le norme comunitarie, visto che la Cassazione, con le sue sentenze di orientamento univoco e consolidato, riconosce il beneficio a tutti i contribuenti. D'altra parte, esistono imprese che, non avendo pagato nulla in relazione al triennio 1990 - 1992, hanno pagato solo il 10%. Per evidenti ragioni di parità di trattamento, sia della costituzione italiana, sia delle norme comunitarie, non è pensabile punire le imprese che hanno pagato per intero o quasi, i tributi del triennio 1990 - 1992.

Per il momento, visto che l'agenzia delle Entrate intende abbandonare il contenzioso per tutti i contribuenti diversi dalle imprese, si deve anche sperare che non intervengano interpretazioni che potrebbero allontanare la restituzione delle somme pagate in più rispetto al 10%. Al riguardo, va detto che nel caso in cui l'agenzia delle Entrate rinunci al contenzioso, si potrebbe ottenere il rimborso delle somme pagate in più rispetto al 10%, maggiorati degli interessi, entro 90 giorni. E' certo che per i contribuenti siciliani, che aspettano il rimborso da molti anni, per ottenere lo stesso trattamento di chi ha pagato solo il 10%, aspettare qualche mese in più è l'ultimo dei pensieri. E' anche certo che per ottenere i rimborsi dell'agenzia delle Entrate, che per una volta si deve

trasformare in "agenzia delle Uscite", per prima cosa, si devono avere le carte in regola, a partire dalla presentazione dell'istanza che deve essere stata presentata nei termini. Sono perciò attesi con molto interesse i chiarimenti che dovrà fornire l'agenzia delle Entrate di Roma alle direzioni provinciali di Catania, Siracusa e Ragusa.

Resta fermo che il rimborso di quanto pagato in più rispetto al 10%, che va fatto nel rispetto del principio di tutela dell'affidamento proprio dell'ordinamento comunitario e della legge sui diritti del contribuente, legge 212/2000, e dell'articolo 3 della costituzione, può spettare ai contribuenti che hanno instaurato il contenzioso o sono nei termini per farlo, dopo avere presentato l'istanza di rimborso entro il 1° marzo 2010 (decorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza senza aver ricevuto un diniego dell'ufficio, ci sono ancora dieci anni di tempo per rivolgersi ai giudici). Il termine finale dell'istanza, che doveva essere presentata entro il 1° marzo 2010, deriva dalla sequenza di norme di favore che sono state emanate, a partire dalla norma originaria, articolo 9, comma 17, legge 289/2002, alla quale hanno fatto seguito altre norme di proroga, fino all'articolo 36-bis del decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, in vigore dal 1° marzo 2008. Nel caso in esame, trattandosi di un diritto successivo, si applica l'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Esso stabilisce che la domanda di restituzione dei tributi pagati può essere presentata dopo due anni dal pagamento o, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione (termine ultimo per presentare l'istanza di rimborso 1° marzo 2010). Una conferma in questo senso è nelle sentenze della Cassazione, in primis, nella sentenza 20641 del 1° ottobre 2007, la quale ha stabilito che il beneficio della riduzione al 10% spetta sia in favore di chi non ha ancora pagato, sia in favore di chi ha già pagato, attraverso il rimborso di quanto versato al medesimo titolo, ancorché risultato parzialmente non dovuto ex post, cui va riconosciuto il carattere di ius superveniens favorevole al contribuente, nel contesto di un indebito sorto ex lege.

Economia finanza

CONTENZIOSO SENZA FINE TRA FISCO E CONTRIBUENTI

Sisma '90, l'Agenzia delle Entrate nega i rimborsi dei tributi

L'agenzia delle Entrate intende negare il rimborso del 90% dei tributi del triennio 1990 - 1992 a tutti (o quasi) i contribuenti. Nonostante le sentenze favorevoli della Corte di Cassazione, che riconoscono il diritto dei contribuenti al rimborso di quanto pagato in più rispetto al 10%, il Fisco chiude la cassa, "attendendo" però la strada ad un contenzioso senza fine. La chiusura deriva da una direttiva dell'agenzia delle Entrate di Roma, che, nei primi giorni dell'anno, indica le strategie difensive che gli uffici devono seguire per la gestione del contenzioso. In particolare, secondo le Entrate, possono avere diritto al rimborso delle imposte pagate in più del 10% per il triennio 1990 - 1992, solo i contribuenti che hanno instaurato il contenzioso, dopo che hanno presentato l'istanza di rimborso entro due anni «dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione». In base alle suppo-

zioni, di Catania, Siracusa e Ragusa, i due anni per presentare l'istanza di rimborso, a norma dell'articolo 21 del decreto legislativo 546/1992, decorrono dall'entrata in vigore della legge finanziaria per il 2003, articolo 9, comma 17, della legge 289/2002, cioè dal 1° gennaio 2003. Questo significa che la domanda per il rimborso doveva essere presentata entro il 1° gennaio 2005. In pratica, con questa interpretazione, non condivisibile, gli uffici negano

il rimborso a tutti i contribuenti, per la ragione che le istanze di rimborso sono state quasi tutte presentate dopo la sentenza della Cassazione, n. 20641 del 1° ottobre 2007, la quale ha stabilito che il beneficio della riduzione al 10% spetta sia in favore di chi non ha ancora pagato, sia in favore di chi non ha ancora pagato il rimborso di quanto versato al medesimo titolo, ancorché risultato parzialmente non dovuto ex post, cui va riconosciuto il carattere di ius superveniens favorevole al contribuente, nel contesto di un indebito sorto ex lege, deve tenere conto dell'ultima norma che è entrata in vigore, e cioè il 1° marzo 2008. Ne consegue che i due anni per presentare l'istanza scadevano il 1° marzo 2010 e non il 1° gennaio 2005. Resta perciò fermo che il rimborso di quanto pagato in più rispetto al 10% può spettare ai contribuenti che hanno instaurato il contenzioso o sono nei termini per farlo, dopo avere presentato l'istanza di rimborso entro il 1° marzo 2010 (decorso 90 giorni dalla presentazione dell'istanza senza aver ricevuto un diniego dell'ufficio, ci sono ancora dieci anni di tempo per rivolgersi ai giudici). Il termine finale dell'istanza, che doveva essere presentata entro il 1° marzo 2010, deriva dalla sentenza di norme di favore che sono state emanate, a partire dalla norma originaria, articolo 9, comma 17, legge 289/2002, alla quale hanno fatto seguito altre norme di proroga, fino all'articolo 36-bis del decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, in vigore dal 1° marzo 2008. Considerato che si tratta di un diritto

Secondo il Fisco avrebbe diritto al rimborso solo chi ha presentato istanza entro il 1° gennaio 2005. Ma le domande sono state presentate, per lo più, dopo la sentenza di Cassazione del 1° ottobre 2007

successivo ("ius superveniens"), si applica l'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Esso stabilisce che la domanda di restituzione dei tributi pagati può essere presentata dopo due anni dal pagamento o, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. Una conferma in questo senso è nelle sentenze della Cassazione, in primis, nella sentenza 20641 del 1° ottobre 2007. Per le imprese l'ordine è di proseguire il contenzioso. Nella stessa direttiva, si conferma la chiusura nei confronti delle imprese, per le quali è più difficile ottenere il rimborso, considerati i rilievi operati dalla Commissione europea che intende verificare se lo sconto del 90% è compatibile con le norme comunitarie. Nel confronto delle imprese, per gli uffici, l'ordine

In realtà l'ultima norma che sull'argomento è entrata in vigore porta la data del 1° marzo 2008. I due anni di tempo per chiedere i rimborsi scadevano perciò nel 2010. Parità di trattamento esige il rispetto di chi ha pagato

è di proseguire le liti e di opporsi alla richiesta di dare esecuzione alle sentenze della Corte di Cassazione favorevoli alle imprese, in quanto si pone la questione di incompatibilità dell'aiuto di Stato con la disciplina comunitaria sulla libera concorrenza. Per le imprese, si può sperare che la commissione europea stabilisca in tempi brevi che lo sconto del 90% è compatibile con le norme comunitarie, visto che la Cassazione, con le sue sentenze di orientamento univoco e consolidato, riconosce il beneficio a tutti i contribuenti. D'altra parte, esistono imprese che hanno pagato solo il 10% e, per evitanti ragioni di parità di trattamento, sia della costituzione italiana, sia delle norme comunitarie, non è pensabile punire le imprese che hanno pagato per intero o quasi, i tributi del triennio 1990 - 1992. Insomma, la vicenda del rimborso dei tributi del triennio 1990 - 1992 non sembra avere pace. Per evitare che uffici e contribuenti proseguano un contenzioso senza fine, è indispensabile l'intervento del legislatore che riconosca, come ha fatto la Cassazione, il beneficio della riduzione al 10% a tutto, anche nel rispetto del settimo comandamento "non rubare", perché è assurdo favorire chi non ha pagato nulla o quasi, a danno dei contribuenti più diligenti che hanno pagato tutto.

SALVINA MORINA
TONINO MORINA



di **SALVINA E TONINO MORINA**

La telenovela del rimborso dei tributi del triennio 1990-1992 ai contribuenti delle province di Catania, Siracusa e Ragusa, colpiti dal sisma del 1990, non finisce mai.

Dopo che, a seguito di una interrogazione parlamentare presentata nel luglio 2012 dagli onorevoli Berretta e Causi, il rimborso era apparso più vicino, almeno per privati, dipendenti, pensionati e professionisti, con l'agenzia delle Entrate che era pronta a rinunciare al contenzioso, ora la stessa agenzia delle Entrate sembra fare marcia indietro.

Per le Entrate, possono avere diritto al rimborso solo i contribuenti che hanno instaurato il contenzioso, dopo che hanno presentato l'istanza entro due anni «dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione». Per gli uffici, i due anni per presentare l'istanza di rimborso decorrono dal 1° gennaio 2003.

Questo significa che la domanda per il rimborso doveva essere presentata entro il 1° gennaio 2005. In pratica, con questa interpretazione, gli uffici possono negare il rimborso a tutti i contribuenti, per la ragione che le istanze di rimborso sono state quasi tutte presentate dopo la sentenza della Cassazione, n. 20641 del 1° ottobre 2007, la quale ha stabilito che il beneficio della riduzione al 10% spetta sia in favore di chi non ha ancora pagato, sia in favore di chi ha già pagato, attraverso il rimborso di quanto versato al medesimo titolo, ancorché risultato parzialmente non dovuto ex post, cui va riconosciuto il carattere di ius superveniens favorevole al contribuente, nel contesto di un indebito sorto ex lege.

Considerate le sentenze della Cassazione, di orientamento univoco e consolidato, che riconoscono il beneficio a tutti i contribuenti, imprese comprese, è evidente che, dopo la chiu-

sura dell'agenzia delle Entrate che non intende trasformarsi in "agenzia delle Uscite", il contenzioso è destinato a moltiplicarsi. L'interpretazione delle Entrate è sbagliata per la ragione che il presupposto per la restituzione si è verificato anche dopo il 1° gennaio 2003. Hanno perciò diritto al rimborso tutti quelli che hanno presentato la domanda entro due anni «dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione», cioè entro il 1° marzo 2010. Questa data deriva dalla sequenza di norme di favore che sono state emanate, a partire dalla norma originaria, articolo 9, comma 17, legge 289/2002, alla quale hanno fatto seguito altre norme di proroga, fino all'articolo 36-bis della legge 28 febbraio 2008, n. 31, in vigore dal 1° marzo 2008. Considerato che si tratta di un diritto successivo, si applica l'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 546/1992. Esso stabilisce che la domanda di

restituzione dei tributi pagati può essere presentata dopo due anni dal pagamento o, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione (termine ultimo per presentare l'istanza di rimborso 1° marzo 2010). Il rimborso di quanto pagato in più ri-spetto al 10% deve essere fatto a tutti i contribuenti che hanno instaurato il contenzioso o sono nei termini per farlo, dopo avere presentato l'istanza di rimborso entro il 1° marzo 2010 (decorso 90 giorni dalla presentazione dell'istanza senza aver ricevuto un diniego dell'ufficio, ci sono ancora dieci anni di tempo per rivolgersi ai giudici).

Per evidenti ragioni di parità di trattamento, sia della costituzione italiana, sia delle norme comunitarie, non è pensabile punire chi ha pagato per intero o quasi, i tributi del triennio 1990-1992, premiando invece chi non aveva pagato nulla o quasi.

Sisma '90, rimborsi più complicati

14. Economia finanza

Sisma '90, la Cassazione nega il rimborso del 90%

«Non spetta nulla a chi ha fatto richiesta dopo il primo gennaio 2005»

La telenovela del rimborso del 90% non finisce mai. Questa volta arriva un'amara sorpresa, una vera e propria doccia fredda per i contribuenti in lite con il Fisco per il rimborso del 90% dei tributi del triennio 1990-1992.

Secondo la Cassazione non spetta alcun rimborso ai contribuenti che hanno presentato l'istanza di rimborso dopo il 1° gennaio 2005. Pertanto, possono avere diritto al rimborso delle imposte pagate in più del 10% per il triennio 1990-1992, solo i contribuenti che hanno instaurato il contenzioso, a condizione che abbiano presentato l'istanza di rimborso entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione, cioè entro il 1° gennaio 2005. Per la Cassazione, il termine di due anni, deve essere «ricollegato alla data (1 gennaio 2003) di entrata in vigore dell'originaria previsione della legge n. 289 del 2002, articolo 9, comma 17» (Cassazione civile, sezione V, sentenza 23589 del 20 dicembre 2012, emessa nell'udienza del 20 novembre 2012).

In pratica, secondo questa sentenza, il rimborso dovrà essere negato ai contribuenti, per la ragione che le istanze di rimborso sono state quasi tutte presentate dopo la sentenza della Cassazione, n. 20641 del 1° ottobre 2007, la quale ha stabilito che il beneficio della riduzione al 10% spetta sia a favore di chi non ha ancora pagato, sia a favore di chi ha già pagato, attraverso il rimborso di quanto versato al medesimo titolo, ancorché risultato parzialmente non dovuto ex post, cui va riconosciuto il carattere di ius superveniens favorevole al contribuente, nel contesto di un indebito sorto ex lege.

L'interpretazione che per calcolare i due anni di tempo per presentare l'istanza di rimborso si prende a base solo il riferimento normativo della legge 289/2002, e, quindi, i due anni per l'istanza sarebbero scaduti il 1° gennaio 2005, è inaccettabile per la ragione che il «presupposto per la restituzione» del 90% si è verificato anche dopo l'entrata in vigore della legge 289/2002, avendo la norma subito più proroghe e, pertanto, il carattere di ius superveniens favorevole al contribuente, nel contesto di un indebito sorto ex lege, deve tenere conto dell'ul-

tima norma che è entrata in vigore, e cioè quella del 1° marzo 2008. Ne consegue che i due anni per presentare l'istanza scadevano il 1° marzo 2010 e non il 1° gennaio 2005. Resta perciò fermo che il rimborso di quanto pagato in più rispetto al 10% può spettare ai contribuenti che hanno instaurato il contenzioso o sono nei termini per farlo, dopo avere presentato l'istanza di rimborso entro il 1° marzo 2010 (decorso 90 giorni dalla presentazione dell'istanza senza aver ricevuto un diniego dell'ufficio, ci sono ancora dieci anni di tempo per rivolgersi ai giudici).

Il termine finale del 1° marzo 2010 deriva dalla sequenza di norme di favore che sono state emanate, a partire dalla norma originaria, articolo 9, comma 17, legge 289/2002, alla quale hanno fatto seguito altre norme di proroga, fino all'articolo 36-bis del decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, in vigore dal 1° marzo 2008.

Per la Cassazione, invece, in base alla sentenza 23589/2012, le norme di proroga non hanno inciso in alcun modo sull'originaria previsione di cui all'articolo 9, comma 17, della legge 289/2002, entrata in vigore il 1° gennaio 2003 e, pertanto, sempre secondo la Cassazione, hanno diritto al rimborso solo i contribuenti che hanno presentato l'istanza di rimborso entro il 1° gennaio 2005.

Insomma, la vicenda del rimborso dei tributi del triennio 1990-1992 non sembra avere pace. Per evitare che uffici e contribuenti proseguano un contenzioso senza fine, è indispensabile l'intervento del legislatore che riconosca il beneficio della riduzione al 10% a tutti, anche nel rispetto del settimo comandamento «non rubare», perché è assurdo favorire chi non ha pagato nulla o quasi, a danno dei contribuenti più diligenti che hanno pagato tutto. Non sarebbe giusto che, alla fine, venissero beffati i contribuenti che hanno pagato tutto, e favorire i furbi o i ritardatari che, non avendo pagato nulla, hanno chiuso i conti con il 10 per cento, imprese comprese.

SALVINA MORINA
TONINO MORINA

LA SICILIA

del lunedì

LA SICILIA

LUNEDÌ 4 MARZO 2013

10.

Economia & finanza

Sisma '90, per la Cassazione «a tutti il rimborso del 90%»

Purché la richiesta sia stata presentata entro il 31 marzo del 2012

Per la Cassazione il rimborso del 90% dei tributi per il triennio 1990-'92 spetta a tutti.

Dopo che la Cassazione civile, sezione V, sentenza 23589 del 20 dicembre 2012, emessa nell'udienza del 20 novembre 2012, aveva negato il rimborso ai contribuenti che hanno presentato l'istanza di rimborso dopo il 1° gennaio 2005, arriva una nuova pronuncia della Cassazione che riconosce il diritto del rimborso a tutti i cittadini che hanno presentato l'istanza entro il 31 marzo 2012.

Pertanto, possono avere diritto al rimborso delle imposte pagate in più del 10% per il triennio 1990-1992, tutti i contribuenti delle province di Catania, Siracusa e Ragusa, colpiti dal sisma del 1990, che hanno instaurato il contenzioso, a condizione che abbiano presentato l'istanza di rimborso entro 4 anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione, cioè entro il 31 marzo 2012.

Per la Cassazione, ordinanza 22507 dell'11 dicembre 2012, il contribuente ha diritto al rimborso del 90%, avendo presentato l'istanza entro 48 mesi dal 31 marzo 2008 «termine per ricorrere alla sanatoria» con lo sconto del 90% dei tributi del triennio 1990-1992. Non esiste perciò alcuna ipotesi di decadenza nei confronti dei cittadini che hanno presentato l'istanza entro il 31 marzo 2012. Per la Cassazione, come «ampiamente argomentato dalla sentenza n. 20641 del 1° ottobre 2007, il condono previsto dalla legge n. 289 del 2002; articolo 9, comma 17 risponde ad una logica diversa rispetto agli altri provvedimenti di sanatoria».

E' perciò sbagliata, oltre che ingiusta ed inaccettabile, l'interpretazione fornita dalla Cassazione, con la sentenza 23589 del 20 dicembre 2012, in base alla quale, per calcolare i due anni

di tempo per presentare l'istanza di rimborso, si deve prendere a base solo il riferimento normativo della legge 289/2002, e, quindi, i due anni per l'istanza sarebbero scaduti il 1° gennaio 2005.

Le cose non stanno così e, pertanto, hanno diritto al rimborso tutti i cittadini che hanno presentato l'istanza entro il 31 marzo 2012. Come correttamente disposto dalla Cassazione, con l'ordinanza 22507 dell'11 dicembre 2012, per principio univoco e consolidato, tanto da divenire un diritto usuale, il beneficio della riduzione al 10% spetta sia a favore di chi non ha ancora pagato, sia a favore di chi ha già pagato, attraverso il rimborso di quanto versato al medesimo titolo, ancorché risultato parzialmente non dovuto ex post, cui va riconosciuto il carattere di ius superveniens favorevole al contribuente, nel contesto di un indebito sorto ex lege.

Insomma, è una vera e propria telenovela. Per evitare che uffici e contribuenti proseguano un contenzioso senza fine, è indispensabile l'intervento del legislatore che riconosca il beneficio della riduzione al 10% a tutti, imprese comprese, perché è assurdo favorire chi non ha pagato nulla o quasi, a danno dei contribuenti più diligenti che hanno pagato tutto.

Che poi il rimborso avvenga con il riconoscimento di un credito da usare in compensazione con i versamenti dovuti, cambia poco, purché si metta la parola fine ad una vicenda che sta inutilmente gonfiando il contenzioso, anche per la ragione che sarebbe assurdo beffare i contribuenti che hanno pagato tutto, e favorire i furbi o i ritardatari che, non avendo pagato nulla, hanno chiuso i conti con il 10 per cento.

**SALVINA MORINA
TONINO MORINA**

LA SICILIA

LA SICILIA

DOMENICA 29 APRILE 2012

12.

Economia finanza

domenica 29 aprile 2012

Fisco, stanare gli evasori ma nel rispetto della legge

Ufficio siciliano consiglia: «Accetta la riduzione o paghi il doppio»

**SALVINA MORINA
TONINO MORINA**

Un ufficio siciliano "consiglia" al contribuente di accettare la riduzione dell'accertamento, pena la moltiplicazione delle somme da pagare, come risultano dall'accertamento originario. Il "consiglio" dell'ufficio è inaccettabile per la ragione che, in autotutela parziale, lo stesso ufficio ha riconosciuto valide, almeno in parte, le giustificazioni fornite dal contribuente. È vero che l'evasione e il recupero va fatto con correttezza ed efficienza nel rispetto dei cittadini. Per capire la vicenda, è bene raccontare i fatti.

A fine 2011, l'ufficio emette un accertamento nei confronti di un professionista, basato sulle indagini finanziarie, "scoprendo" presunte evasioni per il 2006 per 554.152,67 euro. Il contribuente, dopo avere presentato istanza di adesione, ha chiesto all'ufficio di annullare l'atto in autotutela, dimostrando con i documenti che non aveva evaso nulla. Dopo diversi tentativi, a pochi giorni dalla scadenza del ricorso, l'ufficio redige un verbale, il 17 aprile 2012, nel quale scrive che «esaminate e valutate le argomentazioni addotte e la documentazione prodotta propone di rideterminare i maggiori compensi accertati da euro 554.152,67 a euro 251.471,00». Nello stesso verbale, il funzionario dell'ufficio aggiunge che «in caso di mancata definizione dell'accertamento rimane ferma la pretesa tributaria fatta valere con l'avviso di accertamento», rimanendo cioè ferma la pretesa originaria di 554.152,67 euro. Il comportamento dell'ufficio è sbagliato, anche per la ragione che, dopo avere riconosciuto valide, almeno in parte, le giustificazioni fornite, costringe il contribuente, che ritiene di avere diritto all'annullamento dell'accertamen-

to, a presentare il ricorso, pagando un contributo unificato più elevato (1.500 euro), rispetto a quello che avrebbe pagato (500 euro) a seguito dell'autotutela parziale fatta dallo stesso ufficio.

Il direttore dell'Ufficio Entrate Attilio Befera, in una lettera del 5 maggio 2011, inviata agli uffici, dal titolo "correttezza ed efficienza nell'azione di controllo", ha affermato che si devono evitare comportamenti vessatori nei confronti dei cittadini, indicando la regola da seguire. "È una regola di rispetto: comportiamoci tutti come funzionari del Fisco, così come vorremmo essere tutti trattati come contribuenti". Lo stesso invito a trattare i cittadini con rispetto è stato ripetuto dal direttore vicario Marco Di Capua, in occasione di un incontro televisivo a "Buongiorno Economia - Reticonomy". Per Di Capua, prima di emettere un accertamento, gli uffici devono esperire una oculata analisi di rischio, perché "non si può sparare con il cannone all'uccellino".

La verità è che, in contrasto con le indicazioni che arrivano da Roma, alcuni uffici proseguono il contenzioso, con il rischio di pagare le spese di giudizio senza incassare nulla, pur essendo consapevoli di portare avanti liti con pretese fiscali poco sostenibili. Nei casi in cui gli uffici proseguono liti perse in partenza, la "giustificazione" è che, facendo l'appello o il ricorso per Cassazione, evitano il rischio di subire rilievi da parte dei responsabili dell'Audit. Non è giusto perché, in questi casi, si fanno soffrire ingiustamente persone che meritano rispetto. Gli uffici non devono proseguire le liti perse in partenza o con pretese erariali insostenibili. Essi devono avere il coraggio di annullare in autotutela gli atti sbagliati, perché il cittadino merita rispetto, soprattutto se è un contribuente leale.

«Sono intassabili gli oneri dei lavoratori autonomi»

I giudici tributari: «I prelevamenti non si considerino compensi»

**SALVINA MORINA
TONINO MORINA**

I giudici tributari rimediano alle sviste degli uffici e del legislatore, dichiarando intassabili i prelevamenti dei professionisti. Per i giudici tributari «non si vede infatti come una spesa possa fare presumere» compensi occultati al Fisco. Nella sentenza 18/18/12 emessa dalla sezione 18 della commissione tributaria regionale di Palermo, sezione staccata di Catania, è scritto che la presunzione per i prelevamenti può operare solo con riferimento ai redditi d'impresa, ma è escluso che possa operare per i professionisti. Ne consegue che l'appello presentato dal professionista deve essere accolto, con annullamento dell'atto di accertamento, in quanto non c'è incongruenza tra quanto indicato in contabilità e quanto dichiarato, tenuto conto che il professionista «ha provato che i movimenti bancari, contestati dall'ufficio e non riconosciuti dai primi giudici, hanno natura personale e familiare senza alcuna relazione con la sua attività professionale».

Proseguono così le bocciature degli uffici che «trasformano» i prelevamenti dei professionisti in compensi tassabili. Per fortuna, è ormai costante l'annullamento dell'assurda previsione «prelevamenti uguale a compensi» da parte dei giudici tributari, che rimediano alle ingiustizie subite da alcuni professionisti, che negli ultimi anni sono stati sottoposti ad indagini finanziarie. Al riguardo, va anche detto che, con un emendamento approvato dal governo il 30 giugno 2011, era stata «cancellata» l'assurda previsione che i prelevamenti non giustificati sono considerati incassi e, pertanto, tassabili ai fini fiscali. Purtroppo, la correzione della norma è poi «scomparsa» e, di conseguenza, proseguono le liti tra professionisti e uffici.

E' vero che sbagliare in campo fiscale è la cosa più facile che possa capitare, ma il guaio è che quando sbagliano gli uffici, anche per colpa del legislatore, sono i contribuenti a subire le conseguenze.

E' certo che per i professionisti non esiste e nemmeno doveva esistere la presunzione che i prele-

vamenti bancari potessero essere compensi tassabili. La speranza è che, anziché proseguire un contenzioso inutile e defatigante per gli uffici e per i contribuenti, venga presto riproposta la modifica normativa di cui all'emendamento approvato dal governo il 30 giugno 2011, «cancellando» definitivamente l'assurda previsione che i prelevamenti non giustificati sono considerati incassi e, pertanto, tassabili ai fini fiscali. Della correzione della norma ne beneficerebbero i professionisti con contenzioso in corso con alcuni uffici che pretendono prove diaboliche per giustificare i prelevamenti, emettendo accertamenti con cifre assurde, anche con milioni di euro inesistenti, frutto di miracolose moltiplicazioni. Basti pensare che esistono accertamenti con richieste di miliardi di lire che rischiano di procurare più spese che gettito per l'erario, in quanto i giudici tributari hanno condannato gli uffici al pagamento delle spese di giudizio di importo superiore a quelli che incasserà il fisco. Al riguardo, il direttore dell'agenzia delle Entrate, **Arturo Befera**, in una lettera del 5 maggio 2011, inviata agli uffici, ha affermato che si devono evitare comportamenti vessatori nei confronti dei cittadini, indicando la regola da seguire che è molto semplice. «E' una regola di rispetto: comportiamoci tutti come funzionari del fisco, così come vorremmo essere tutti trattati come contribuenti». Insomma, è vero che l'evasione c'è, ma il recupero deve essere fatto con «correttezza ed efficienza» nei confronti dei veri evasori; se si sbaglia bersaglio e si disturba ingiustamente un cittadino, gli uffici devono annullare in autotutela l'accertamento sbagliato. Il direttore **Befera**, in un suo intervento del 19 agosto 2010, ha affermato che «non vogliamo più iniziare defatiganti contenziosi per non ascoltare le ragioni del cittadino e non avere il coraggio e la responsabilità di annullare un accertamento sbagliato». Il «guaio» è che il coraggio di **Befera** non ce l'hanno alcuni dirigenti degli uffici dell'agenzia delle Entrate, che in certi casi proseguono il contenzioso, preferendo che siano i giudici tributari a decidere, così l'ufficio non rischia nulla.



LA SICILIA

Il caso

BOCCIATO IL COPIA-INCOLLA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

SALVINA MORINA
TONINO MORINA

Giudici tributari rigorosi come gli insegnanti a scuola: chi copia viene bocciato. Il "copia-incolla" frettoloso e sbrigativo che fanno gli uffici, copiando i verbali della Finanza, non passa l'esame dei giudici. Deve essere pertanto annullato l'accertamento dell'ufficio che si limita a "copiare" i rilievi operati dalla Guardia di Finanza. L'accertamento che, per la motivazione, fa un «mero rinvio» al verbale della Finanza, è «conseguentemente affetto da carenza assoluta di motivazione».

Per la Commissione tributaria provinciale di Ragusa, visto il consolidato orientamento della Cassazione, deve essere perciò accolto il ricorso del contribuente con condanna dell'Agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Ragusa, «al pagamento delle spese di giudizio che liquida in complessivi 3.366,24 euro» (sentenza 258/01/12, pronunciata il 20 marzo 2012 e depositata il 17 aprile 2012).

In questi casi, è da condannare il comportamento dell'ufficio che si limita al copia-incolla in stile "amanuense" o copista, che copia cioè altri scritti.

Ecco i fatti. L'ufficio di Ragusa, a seguito di una segnalazione scaturita da un verbale della Finanza, aveva notificato nei confronti di una società un accertamento per acquisti ritenuti operazioni inesistenti. L'ufficio ha fatto proprio, senza nulla aggiungere, l'operato dei verificatori, emettendo l'accertamento con un semplice rinvio al verbale della Finanza, senza però inserire nell'atto di contestazione gli «allegati ivi richiamati per conferma delle contestazioni mosse al contribuente». In questo modo, la Commissione tributaria non è stata messa dall'ufficio nelle condizioni di effettuare controlli sull'effettiva esistenza delle contestazioni.

Peraltro, per gli acquisti ritenuti operazioni inesistenti, i giudici hanno rilevato che «non esistono in atti e documenti comprovanti che il prezzo pagato» sia inferiore a quello praticato alla società ricorrente. Non esistono nemmeno documenti che dimostrerebbero le violazioni Iva contestate.

Tutto il ragionamento dell'ufficio è basato sull'assunto che le fatture emesse da un'impresa nei confronti della società sono "soggettivamente inesistenti". Tutto ciò non è corroborato da alcuna prova da parte dell'ufficio.

Per i giudici, manca di motivazione l'accertamento qualora sia evidente che l'ufficio si sia limitato a recepire acriticamente le risultanze di una verifica fiscale della Finanza. Di conseguenza, il ricorso della società è fondato e deve essere accolto, con condanna dell'ufficio al pagamento delle spese di giudizio.

Il gioco dell'oca del contenzioso

FISCO

SOCIETÀ

di SALVINA E TONINO MORINA

Per alcuni uffici, i cittadini non meritano rispetto, soprattutto se chiedono rimborsi. In questi casi, gli uffici si dimenticano il settimo comandamento "non rubare". E' anche vero che, visto che sono uffici delle "Entrate" e non uffici delle "Uscite", eseguire rimborsi sono "atti contro natura", che effettuano con notevoli difficoltà. E' però ingiustificato che alcuni uffici neghino il rimborso, quando è effettivamente spettante, costringendo il contribuente a fare i tre gradi di giudizio, prima la commissione tributaria provinciale, poi quella regionale e infine la Cassazione.

Negli ultimi anni il contenzioso è diventato il "gioco dell'oca". Ad ogni sentenza favorevole per il contribuente, segue il ricorso dell'ufficio che, in genere, non rinuncia alla lite, anche se è sicuro di perdere. Non è giusto perché i fastidi per i contribuenti, non solo in termini economici, sono notevoli. Ma gli uffici se ne lavano le mani, lasciando fare ai giudici, e, anche se perdono in tutti e due i primi gradi di giudizio, proseguono la lite fino alla Cassazione.

Un esempio riguarda un contribuente che aveva chiesto il rimborso di 4.296 euro, per Iva relativa al 2004, anno in cui aveva cessato l'attività. Nel caso specifico, l'ufficio di Modica non aveva provveduto al rimborso. Nel 2008, il contribuente si attiva con un'istanza, chiedendo di eseguire il rimborso, ma l'ufficio risponde con un diniego, in quanto il contribuente avrebbe dovuto presentare il modello VR e la richiesta era stata presentata dopo il termine biennale. Nella lettera, lo stesso ufficio segnala che contro il diniego si poteva presentare ricorso alla Commissione tributaria

provinciale di Ragusa. Detto, fatto. Il contribuente presenta il ricorso e i giudici lo accolgono, con la sentenza 296/01/12, pronunciata il 24 aprile 2012 e depositata in segreteria il 3 maggio 2012. I giudici di Ragusa fanno riferimento agli insegnamenti della Suprema Corte di Cassazione, sezione civile, che, con sentenza tributaria, n. 13920 del 24 giugno 2011, ha statuito che la richiesta di rimborso che risulta dalla cessazione dell'attività, è soggetta al termine di prescrizione decennale e non quello biennale, come, invece, asserito dall'ufficio. I giudici di Ragusa accolgono il ricorso, condannando l'ufficio a rimborsare al ricorrente il credito Iva di 4.296 euro oltre accessori di legge. Per "accorciare" i tempi del rimborso, il contribuente, l'8 giugno 2012, notifica la sentenza all'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Ragusa, sperando che l'ufficio prestasse acquiescenza alla sentenza. La speranza si è rivelata infondata, in quanto il 18 settembre 2012 la direzione provinciale di Ragusa ha notificato l'appello contro la sentenza, ostinandosi a negare il rimborso. A questo punto, al contribuente non resta che proseguire la lite e attendere la sentenza della commissione tributaria regionale che, probabilmente, sulla base dei principi e degli orientamenti della Cassazione, confermerà che il contribuente ha diritto al rimborso. Poiché, come si è detto, il contenzioso è diventato il "gioco dell'oca", è possibile che anche dopo la sentenza della commissione tributaria regionale, l'ufficio presenterà ricorso per Cassazione. Insomma, per il rimborso relativo al 2004, forse, il contribuente potrà ottenerlo dopo il 2014, cioè dopo più di dieci anni. Per le liti inutili, occorre segnalare che è dovere degli uffici mettere in pratica quanto suggerito dall'agenzia delle Entrate, direzione Centrale di Roma, che invita loro a fare di tutto per evitare il contenzioso con il contribuente. Gli uffici non devono proseguire le liti perse in partenza.



LA SICILIA

del lunedì

lunedì 19 novembre 2012

Il riscatto dei nostri tempi

LUNEDÌ 19 NOVEMBRE 2012

LA SICILIA

.11

L'Erario perde? Rimborsi immediati

di **SALVINA E TONINO MORINA**

Chiedere agli uffici di cancellare importi iscritti a ruolo o di rimborsare somme non dovute, in alcuni casi diventa una corsa ad ostacoli. Questo per la ragione che alcuni uffici, magari alle prese con i cosiddetti obiettivi di fine anno, non hanno tempo da perdere o sono ancora abituati a trattare i cittadini come sudditi. È sbagliato perché gli uffici devono essere tempestivi sia nell'annullare somme non dovute dai contribuenti sia nel dare esecutività alle sentenze delle commissioni tributarie.

I tempi devono essere rispettati sia quando si chiedono le somme stabilite dai giudici tributarî sia quando si devono restituire somme versate o si devono cancellare somme iscritte a ruolo non più dovute in base alle sentenze, o a seguito della chiusura delle liti pendenti, di cui all'articolo 39 del decreto legge 98/2011, che si è completata con il versamento e la

presentazione della domanda entro il 2 aprile 2012.

La cancellazione delle somme iscritte a ruolo non dovute dai cittadini deve avvenire in tempi brevi, anche per la ragione che l'agente della riscossione, Equitalia o Riscossione Sicilia, non ricevendo alcuna comunicazione dall'ufficio che il debito iscritto a ruolo deve essere cancellato, prosegue le procedure esecutive, anche con il fermo di beni mobili o ipotecari sugli immobili. In questo caso, non hanno alcuna colpa gli agenti della riscossione se proseguono le procedure nei confronti del cittadino, perché è sempre l'ente impositore, l'ufficio delle Entrate o altri, che devono comunicare all'agente della riscossione che il debito a ruolo deve essere cancellato.

In tema di contenzioso, già con la circolare 49/E del 1° ottobre 2010, l'agenzia delle Entrate invita gli uffici a rispettare i tempi previsti

dalla legge. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in più rispetto a quanto stabilito dalla sentenza della Commissione tributaria, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza e deve essere eseguito in via prioritaria rispetto agli altri rimborsi spettanti ai contribuenti a diverso titolo. Nella circolare, l'agenzia delle Entrate afferma che, per procedere ai rimborsi, non occorre attendere la notifica della sentenza favorevole al contribuente, né alcuna specifica richiesta o sollecito. Le strutture addette alla gestione del contenzioso possono e devono restituire le somme versate in più subito dopo la comunicazione del dispositivo della sentenza da parte della commissione tributaria, purché lo stesso contenga gli elementi necessari per determinare l'importo da rimborsare.

È la stessa agenzia delle Entrate di Roma che invita gli uffici delle Entrate a provvedere, anche prima della scadenza del termine previsto dalla legge, ad eseguire i rimborsi, tutte le volte in cui hanno conoscenza certa, anche se informale, di una pronuncia favorevole al contribuente, senza attendere la notifica della sentenza. Insomma, gli uffici non devono perdere tempo, anche per evitare altri interventi del contribuente che potrebbero comportare ulteriori spese e interessi a carico dell'erario. Gli uffici devono anche cancellare gli importi iscritti a ruolo e non più dovuti a seguito della definizione della lite pendente, che, come si è detto, si è conclusa il 2 aprile 2012, cioè più di sette mesi fa.

Come ha più volte affermato Monti, la pubblica amministrazione deve essere rispettosa dei diritti individuali. Su questo, ha precisato lo stesso Monti, «vigilo e vigliero».

L'ufficio prosegue la lite e perde tutto

di **SALVINA E TONINO MORINA**

L'ufficio rinuncia all'autotutela e perde tutto. E' quello che è capitato all'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Ragusa, a cui si era rivolto il cittadino che aveva chiesto di rivedere in autotutela la pretesa impositiva sbagliata, ma l'ufficio ha preferito proseguire la lite, perdendo tutto, per «nullità delle notifiche degli atti» di accertamento. Per descrivere la vicenda, è bene raccontare i fatti.

L'agenzia delle Entrate, tramite l'ufficio di Vittoria, per gli anni 2004 e 2005, aveva notificato due accertamenti nei confronti di un professionista, uno per il 2004, con presunti compensi-evasi per 125.475 euro e l'altro per il 2005, con presunti compensi evasi per 120.552. Con la sentenza 22/01/11, del 20 marzo 2010, depositata il 21 gennaio 2011, la Commissione tributaria provinciale di Ragusa, sezione 1, ha rigettato "i ricorsi riuniti, deter-

minando per l'anno 2004 un minore imponibile di euro 123.222,00". Contro la sentenza, il professionista ha presentato appello, contestando la sentenza; sia in merito alla pretesa tributaria, comunque sbagliata, nella determinazione degli importi, sia in merito alla notifica degli accertamenti, irregolarmente notificati. In particolare, era stato chiesto l'annullamento degli accertamenti, da considerare inesistenti per difetto di notifica. Peraltro, sia in sede di ricorso, sia in sede di appello, il professionista faceva rilevare il mancato invio della raccomandata, adempimento chiesto dalla legge quando la consegna dell'atto o dell'avviso è fatta a persona diversa dal destinatario (articolo 60 comma 1, Dpr 600/1973). A seguito delle modifiche recate all'articolo 60, del Dpr 600/1973, in materia di notificazione degli atti, con effetto dal 4 luglio 2006, la notificazione di qualsiasi atto impositivo de-

ve avvenire, alternativamente: nelle mani del contribuente ovvero nel suo domicilio fiscale; dal domiciliatario nominato; a mezzo del servizio postale.

Nel caso in esame, gli avvisi sono stati notificati il 13 dicembre 2007 a persona diversa dal destinatario; in modo non conforme alla legge e, pertanto, gli atti di accertamento sono invalidi per inesistenza.

Nello stesso tempo, il professionista presentava un'istanza di annullamento in autotutela degli accertamenti in quanto gli stessi contenevano evidenti errori materiali, in quanto l'ufficio di Vittoria aveva emesso gli accertamenti, apponendo degli asterischi in corrispondenza dei presunti compensi evasi. Il "guai" è che l'ufficio aveva apposto gli asterischi in modo confusionario in entrambi gli accertamenti; che segnalavano la presunta evasione per il 2004, con alcuni asterischi riguar-

danti il 2005, e lo stesso faceva per il 2005, sommando importi già considerati per il 2004. Nella richiesta fatta alla direzione provinciale di Ragusa si chiedeva, non un intervento di favore, ma un intervento per un atto di giustizia sostanziale in quanto gli errori commessi erano facilmente individuabili, che non è nemmeno il caso di richiamare l'istituto dell'autotutela perché si tratta di errori aritmetici che sono più gravi degli errori sulla normativa. Purtroppo, la richiesta è rimasta "lettera morta" perché gli uffici non hanno tempo per riconoscere i propri errori. La decisione, favorevole per il contribuente, è stata presa dalla commissione tributaria regionale di Palermo, sezione staccata di Catania, che, richiamando principi consolidati della Cassazione, ha accolto l'appello del professionista, facendo perdere tutto all'ufficio, per «nullità delle notifiche degli atti» di accertamento.

Giustizia. La Cassazione in materia di accertamento delle imposte sui redditi e l'Iva in caso di costi non documentati

Fatture false, la prova all'ufficio Il fisco deve dimostrare anche con presunzioni l'inesistenza dell'operazione

Antonio Iorio

In tema di accertamento delle imposte sui redditi e Iva nell'ipotesi di costi documentati da fatture che l'amministrazione ritiene relative a operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione sia effettiva ma all'ufficio che adduce la falsità.

A fornire questo principio è la Corte di cassazione con la sentenza 110 depositata il 17 gennaio 2013 che sembra confermare il più recente orientamento dei giudici di legittimità e della Corte di giustizia europea in tema di fatture false.

Un orientamento certamente importante, perché dovrebbe contribuire a mitigare il rigore interpretativo finora espresso in precedenza dalla Suprema Corte e, soprattutto, dall'amministrazione finanziaria. La vicenda oggetto del provvedimento trae origine dalla rettifica di alcuni costi a una

società, perché, secondo l'ufficio, riguardavano operazioni fittizie. Sia la Ctp sia la Ctr accoglievano le tesi difensive volte a evidenziare, in estrema sintesi, che sulla contestata inesistenza delle operazioni l'ufficio non aveva fornito alcuna prova. L'agen-

LA TENDENZA

La decisione conferma il più recente orientamento dei giudici di legittimità e della Corte Ue

operazioni fittizie non erano state provate dall'amministrazione.

I giudici di legittimità hanno respinto il ricorso dell'agenzia delle Entrate rilevando che nell'accertamento delle imposte sui redditi e Iva, nell'ipotesi di costi documentati da fatture, che l'amministrazione ritiene relative a operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione sia effettiva. È l'ufficio, il quale adduce la falsità del documento e quindi l'esistenza di un maggiore imponibile, che deve provare, seppure su base presuntiva, che l'operazione commerciale non sia mai stata posta in essere.

Nel caso specifico, la sentenza di secondo grado impugnata aveva rilevato che le operazioni contestate rientravano nell'oggetto sociale dell'impresa, ed erano puntualmente identificate. La tesi dell'ufficio

era quindi basata su mere congetture prive di qualsivoglia supporto probatorio, per cui, in mancanza di prova contraria, le argomentazioni del contribuente circa l'effettività dei costi, e la loro deducibilità, dovevano ritenersi condivisibili in quanto sorrette da idonea documentazione.

Anche la Corte di giustizia europea nelle più recenti pronunce si è espressa negli stessi termini della Suprema Corte.

Vi è da auspicare ora che anche l'amministrazione prenda atto e, in presenza di fatture false, eviti di ribaltare l'onere probatorio in capo al contribuente, o di proseguire semmai in contenziosi nei quali è soccombente, costringendo il contribuente ad affrontare, come nella specie, tre gradi di giudizio per vedere riconosciute le proprie ragioni.

20 **Norme e tributi**

Norme e tributi. La definizione delle situazioni pendenti con l'agenzia delle Entrate non riguarda i contribuiti

Sulle liti una chiusura a metà

Al contribuente può venire chiesto di versare l'intero importo accertato

Salvina Morina
Tonino Morina

Per l'agenzia delle Entrate, la chiusura delle liti pendenti con l'agenzia delle Entrate non riguarda i contribuiti. Per la chiusura era dovuto un forfait di 150 euro se la lite non superava i 2 mila euro. Se la lite superava i 2 mila euro ma non il limite di 20 mila euro, si doveva pagare il 10% del valore della lite, in caso di soccombenza dell'amministrazione finanziaria nell'ultima o

ultima o in una direttiva del 28 dicembre 2012 dell'agenzia delle Entrate che fornisce istruzioni per gli uffici in materia di contributi previdenziali iscritti a ruolo. Perciò, la chiusura delle liti pendenti di valore non superiore a 20 mila euro, che si è completata il 2 aprile 2012, riparte da zero per i contributi Imps e l'istituto previdenziale può chiedere l'intero importo che aveva accertato l'ufficio delle Entrate, anche se il contribuente ha chiuso la lite con il Fisco, pagando gli importi forfetari dovuti. Insomma, è una chiusura a metà, per-

ché ha effetto solo per i tributi.

Per la chiusura era dovuto un forfait di 150 euro se la lite non superava i 2 mila euro. Se la lite superava i 2 mila euro ma non il limite di 20 mila euro, si doveva pagare il 10% del valore della lite, in caso di soccombenza dell'amministrazione finanziaria nell'ultima o

IL QUADRO

Possibile instaurare un contenzioso con l'istituto - Atteso un confronto sul problema fra Entrate e Imps

unica pronuncia giurisdizionale ressi; il 50% del valore della lite in caso di soccombenza del contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale resa, il 30% del valore della lite, nel caso in cui la lite pendeva nel primo grado di giudizio e non era stata

ancora resa alcuna pronuncia giurisdizionale (articolo 39, decreto legge 98/2011). Dall'importo dovuto per la definizione si potevano scomputare le imposte iscritte a ruolo a titolo definitivo e quelle iscritte a titolo provvisorio.

Come si è detto, la definizione aveva effetto solo ai fini delle imposte di competenza delle Entrate. Le controversie relative a contributi e premi liquidati in base al maggior imputabile accertato erano infatti escluse dalla definizione delle liti fiscali di valore non superiore a 20 mila euro in cui era parte l'agenzia delle Entrate (circolare 48/E del 2011, punto 4-9). Per questi contributi, le eventuali liti, instaurate nei confronti degli enti previdenziali, rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario e, quindi, non erano definibili.

Si deve anche precisare che, com'è successo per la precedente chiusura delle liti, di cui all'articolo 16, della legge 28/9/2002, av-

venuta il 16 aprile 2004, l'istituto previdenziale non si è attivato. In questi casi, la chiusura della lite fatta ai fini fiscali diventa, per inerzia dell'istituto previdenziale o per decadenza dei termini, chiusura definitiva anche ai fini previdenziali. Nei casi in cui l'Imps si attiva, l'istituto chiede i contributi per l'intero importo accertato, senza considerare le percentuali pagate dai contribuenti al solo fine di chiudere la lite (del 10, del 30 o del 50 per cento).

Al riguardo, fa ben sperare quanto precisato dall'agenzia delle Entrate, nella predetta direttiva, nel punto in cui si riserva di fornire indicazioni in merito alle residue quote eventualmente da iscriverne sulla scorta delle determinazioni dell'Imps nel frattempo interpellato dalla stessa agenzia delle Entrate. La speranza è che, per evitare un inutile e deficiente contenzioso, anche per ragioni di equità, l'istituto previdenziale non pretenda più della per-

In dettaglio

01 | LA CHIUSURA
I contribuenti potevano sfidare le liti pendenti con il fisco di importo fino a 20 mila euro pagando una somma forfetaria che era di 150 euro per valori fino a 2 mila euro e in percentuale variabile dal 10 al 50% per importi tra 2 e 20 mila euro

02 | LA DIRETTIVA
Una direttiva dell'agenzia delle Entrate, datata 28 dicembre 2012, precisa che la chiusura delle liti non riguarda eventuali contributi dovuti all'istituto nazionale previdenza sociale. Di conseguenza la chiusura delle liti pendenti che si è conclusa il 2 aprile 2012 è senza efficacia per tale aspetto

centuale pagata in sede di definizione, senza interessi e senza altre spese. Le "determinazioni dell'Imps" sono urgenti e indispensabili, e possono servire anche per eliminare le liti instaurate sia per la chiusura delle liti pendenti conclusa il 2 aprile 2012, sia per quella di cui all'articolo 16 della legge 28/9/2002.

Si deve infine osservare che in materia di contributi previdenziali, per il Tribunale di Catanzaro l'impugnazione in sede giudiziaria costituisce, a norma dell'articolo 24 comma 3, del decreto legislativo 46/1999, impedimento legale all'iscrizione a ruolo del credito contributivo scaturito dall'accertamento tributario ritualmente impugnato dinanzi la competente autorità, con la conseguenza che l'iscrizione stessa, essendo comunemente eseguita, va considerata illegittima e annullata (sentenza dell'11 marzo 2010).

L'Erario perde il contenzioso ma insiste

FISCO
&
SOCIETÀ

di **SALVINA E TONINO MORINA**

Il Fisco perde il contenzioso sugli studi di settore, ma prosegue la lite. Il fatto curioso è che l'ostinazione di alcuni uffici genera nuovo contenzioso senza incassi per l'erario, ma con il rischio di subire la condanna al pagamento delle spese di giudizio.

Con un accertamento per il 2005, l'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Ragusa, ha accertato presunti ricavi omessi per 429.306 euro, (oltre 800 milioni di lire), chiedendo maggiori somme per complessivi 532.666 euro (più di un miliardo di lire). Nel caso in esame, considerata l'enormità delle somme chieste, è notevole la sofferenza procurata al contribuente ingiustamente perseguitato. Forse, l'unico a beneficiare di queste liti inutili è il difensore. Contro l'accertamento è stato proposto ricorso, che è stato accolto dalla sezione 2 della Commissione tributaria provinciale di Ragusa, con la sentenza 258/02/12, depositata il 26 aprile 2012. Contro la sentenza, l'ufficio di Ragusa ha proposto appello. In verità, l'accertamento emesso è fondato sull'applicazione automatizzata dello studio, strumento induttivo più volte riconosciuto illegittimo dai giudici tributari, ma che gli uffici delle Entrate applicano in modo disinvolto. Lo dimostra il fatto che i presunti maggiori ricavi determinati con lo studio di settore sono pari a 429.306 euro, pari cioè alla differenza tra il ricavo puntuale di riferimento stimato dallo studio, per 2.047.835 euro e i ricavi dichiarati per 1.618.529 euro. Inoltre, la differenza tra il ricavo minimo ammissibile e quello dichiarato è di appena il 2% circa (euro 30.165). Peraltro, l'accertamento deve essere annullato per

evidenti ragioni aritmetiche, considerato che: la differenza tra i ricavi dichiarati e quelli considerati "ammissibili" dal vecchio studio è di appena il 2% circa (euro 30.165); applicando lo studio più evoluto, i ricavi dichiarati sono congrui, cioè di ammontare superiore ai ricavi presunti dallo studio di settore, compreso il cosiddetto "ricavo puntuale di riferimento".

Al riguardo, va detto che la stessa agenzia delle Entrate di Roma consente al contribuente di invocare l'applicazione retroattiva dello studio di settore più evoluto, se a lui più favorevole, o se idoneo a giustificare le differenze tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli presunti dalla versione precedente dello stesso studio. Si deve infine segnalare che è costante l'annullamento degli accertamenti da studi di settore basati sul semplice automatismo dello strumento informatico. L'ultima e definitiva spallata all'automatismo degli studi è stata data dalle sentenze 26635, 26636, 26637 e 26638, della Corte di Cassazione a sezioni unite, depositate il 18 dicembre 2009, nelle quali è affermato che gli studi di settore, così come i parametri, rappresentano un sistema di presunzioni semplici e che non basta perciò il solo scostamento rispetto allo strumento informatico Ge. Ri. Co. (gestione dei ricavi e compensi) per rettificare i ricavi o compensi. Al riguardo, il direttore generale delle Entrate Attilio Befera, in un suo intervento del 19 agosto 2010, ha chiaramente affermato: "non vogliamo più iniziare defatiganti contenziosi per non ascoltare le ragioni del cittadino e non avere il coraggio e la responsabilità di annullare un accertamento sbagliato"; il "guaio" è che il coraggio di Befera non ce l'hanno alcuni uffici dell'agenzia delle Entrate, che in certi casi, come nel caso degli studi di settore, proseguono il contenzioso defatigante e costoso, a rischio di subire danni per lite temeraria.



in ogni | nostri tempi

Chiusura delle liti con il rebus Inps

di SALVINA E TONINO MORINA

La chiusura delle liti è una chiusura a metà: vale solo per il Fisco e non per l'Inps. Per l'agenzia delle Entrate, la chiusura delle liti pendenti di valore non superiore a 20mila euro è irrilevante ai fini Inps. Pertanto, gli uffici non devono procedere allo sgravio di quanto iscritto a ruolo a titolo di contributi previdenziali. E' l'indicazione contenuta in una direttiva del 28 dicembre 2012 delle Entrate, che fornisce istruzioni per gli uffici in materia di contributi Inps iscritti a ruolo. Perciò, la chiusura delle liti di valore non superiore a 20mila euro, che si è completata il 2 aprile 2012, riparte da zero per i contributi Inps e l'istituto previdenziale può chiedere l'intero importo accertato, anche se il contribuente ha chiuso la lite con il Fisco.

Per la chiusura era dovuto un forfait di 150 euro se la lite non superava i 2mila euro. Se la lite superava i 2mila euro, ma non superava il

limite di 20mila euro, si doveva pagare: il 10% del valore della lite, in caso di soccombenza del Fisco nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale resa; il 50% del valore della lite in caso di soccombenza del contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale resa; il 30% del valore della lite, nel caso in cui la lite stata ancora resa alcuna pronuncia giurisdizionale.

Come si è detto, la definizione ha effetto solo ai fini delle imposte di competenza delle Entrate. Le controversie relative ai contributi e premi liquidati in base al maggior imponibile accertato sono infatti escluse dalla definizione delle liti di valore non superiore a 20mila euro in cui è parte l'agenzia delle Entrate. Per questi contributi, le eventuali liti, instaurate nei confronti degli enti previdenziali, rientrano nella giurisdizione del giudice ordi-

nario e, quindi, non erano definibili. Al riguardo, si precisa che, com'è successo per la precedente chiusura delle liti, l'istituto previdenziale non si è attivato. In questi casi, la chiusura della lite fatta ai fini fiscali diventa, per inerzia dell'istituto previdenziale o per decadenza dei termini, chiusura definitiva anche ai fini previdenziali. Nei casi in cui l'Inps si attiva, l'istituto chiede i contributi per l'intero importo accertato, senza considerare le percentuali pagate dai contribuenti al solo fine di chiudere la lite (del 10, del 30 o del 50%). Al riguardo, fa ben sperare quanto precisato dalle Entrate, nella predetta direttiva, nel punto in cui si riserva di fornire indicazioni in merito alle residue quote eventualmente da iscriverne sulla scorta delle determinazioni dell'Inps nel frattempo interpellato dalla stessa agenzia delle Entrate. La speranza è che, anche per ragioni di equità, l'istituto previdenziale non

pretenda più della percentuale pagata in sede di definizione, senza interessi e senza altre spese. Le "determinazioni dell'Inps" sono urgenti e indispensabili, e possono servire anche per eliminare le liti instaurate sia per la definizione delle liti pendenti chiusa il 2 aprile 2012, sia per la precedente chiusura delle liti di cui all'articolo 16, della legge 289/2002.

Si deve infine osservare che in materia di contributi previdenziali, per il Tribunale di Catanzaro, l'impugnazione in sede giudiziaria costituisce, a norma dell'articolo 24 comma 3, del decreto legislativo 46 del 1999, impedimento legale all'iscrizione a ruolo del credito contributivo scaturente dall'accertamento tributario ritualmente impugnato dinanzi la competente autorità, con la conseguenza che l'iscrizione stessa, essendo comunque stata eseguita, va considerata illegittima ed annullata (sentenza dell'11 marzo 2010).

Il cittadino ha diritto al giusto processo

FISCO & SOCIETÀ'

di **SALVINA E TONINO MORINA**

Il cittadino merita rispetto e ha diritto ad un giusto processo. Sbagliano perciò i giudici che si "inventano" cause di inammissibilità, negando il diritto di difesa. Per la commissione tributaria regionale di Palermo, sezione staccata di Siracusa, sentenza 59/16/13, è nulla la sentenza 384/2012 della Commissione tributaria provinciale di Siracusa, che aveva dichiarato inammissibile il ricorso del contribuente per una presunta irregolarità nella procura al difensore. Per capire la vicenda, è bene raccontare i fatti. Un contribuente presenta ricorso contro un accertamento dell'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Siracusa.

La Commissione tributaria provinciale di Siracusa, con sentenza 384/04/12 rigetta il ricorso, dichiarandolo inammissibile, in quanto la procura è stata «redatta su un foglio a parte, non numerato in progressione alle pagine del ricorso e non materialmente congiunto all'atto ... Per tale motivo il ricorso, rientrando nel presente giudizio nella categoria dei ricorsi per i quali è necessaria la difesa tecnica, è inammissibile».

In verità, avendo inviato il ricorso per raccomandata, in plico inglese, la procura è stata congiunta al ricorso, con una cucitrice che ha unito tutto il fascicolo. I giudici di prime cure, nel dichiarare inammissibile il ricorso, non hanno osservato le norme sul "principio del contraddittorio" (art. 101 codice di procedura civile). Esso stabilisce che «Se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a 20 giorni e non supe-

riore a 40 giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione».

La norma è stata inserita, con effetto dal 4 luglio 2009, allo scopo di evitare le cosiddette "sentenze a sorpresa" con presunte cause di inammissibilità. Insomma, in dispregio delle norme sul giusto processo che significa anche sperare in una giustizia ideale, i giudici tributari di prime cure si sono "inventate" inesistenti cause di inammissibilità, che ledono il diritto di difesa del contribuente, diritto costituzionalmente protetto. I giudici di primo grado, oltre ad essersi "dimenticati" del II com. dell'art. 101 del codice di procedura civile, si sono anche dimenticati che le norme che sanciscono l'inammissibilità dell'atto introduttivo devono essere interpretate ed applicate in armonia con i principi della Costituzione ed, in particolare, con il diritto di difesa in giudizio sancito dall'articolo 24 della stessa Costituzione, il quale, al secondo comma, dispone che «la difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento». Di conseguenza, anche nel rispetto del giusto processo e nel rispetto del cittadino, i giudici devono applicare la sanzione estrema della inammissibilità del ricorso o dell'appello solo quando sono lesi profili sostanziali del contraddittorio processuale. Ora, a seguito della predetta sentenza 59/16/13, depositata il 20 febbraio 2013, considerata la nullità della sentenza 384/2012, il giudizio riparte daccapo, essendo stato rinviato alla Commissione tributaria provinciale di Siracusa in diversa composizione.

Anche questa vicenda conferma che negli ultimi anni il contenzioso è diventato il "gioco dell'oca", con i contribuenti quasi sempre costretti a fare i tre gradi di giudizio, prima la commissione tributaria provinciale, poi quella regionale e infine la Cassazione. Addirittura, in questo caso, il "gioco dell'oca" si moltiplica, con il ritorno del giudizio alla provinciale.



Studi di settore in crisi d'identità

FISCO
&
SOCIETÀ

di **SALVINA E TONINO MORINA**

Per emettere un accertamento nei confronti degli imprenditori o dei professionisti, gli studi di settore da soli non bastano, anche se, per alcuni uffici, sono ancora considerati come uno strumento di accertamento infallibile.

Fino a qualche anno fa, il risultato degli studi, cioè il ricavo o compenso puntuale di riferimento, se di ammontare superiore ai ricavi o compensi dichiarati, veniva automaticamente trasfuso in accertamento. La presunta infallibilità è però venuta meno dopo le sentenze 26635, 26636, 26637 e 26638, della Corte di Cassazione, a sezioni unite, depositate il 18 dicembre 2009. In queste sentenze, è chiaramente affermato che gli studi di settore, così come i parametri, rappresentano un sistema di presunzioni semplici, che devono essere necessariamente personalizzate nell'ambito del contraddittorio.

In certi casi, però, il contraddittorio si rivela inutile se, alla chiusura del contraddittorio con esito negativo, gli uffici emettono l'accertamento basato esclusivamente sul risultato dello studio di settore.

L'invito dell'ufficio il primo passo dell'ufficio è costituito dall'invito a comparire per l'instaurazione del contraddittorio, per definire l'accertamento con adesione. Se il contribuente presta adesione ai contenuti dell'invito, senza cioè affrontare il contraddittorio, con la comunicazione all'ufficio e il versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, la misura delle sanzioni applicabili è pari ad un sesto del minimo. Alla comunicazione di adesione, che deve contenere, in caso di

pagamento rateale, l'indicazione del numero delle rate scelte, deve essere unita la quietanza di pagamento della prima o unica rata.

Il confronto con l'ufficio Nel caso in cui il contribuente, a seguito dell'invito a comparire, intende affrontare il contraddittorio, nel tentativo di azzerare o ridurre le pretese del Fisco, in caso di definizione mediante accertamento con adesione, le sanzioni saranno applicate nella misura di un terzo del minimo. Si noti che, qualora non si arrivi ad un accordo, per l'accertamento emesso dall'ufficio è esclusa la possibilità di presentare istanza di accertamento con adesione; è perciò esclusa la possibilità di beneficiare dei 90 giorni di tempo in più previsti per il ricorso.

L'automatismo degli studi non passa l'esame dei giudici Come insegna la Corte di Cassazione, gli studi da soli non giustificano la rettificazione dei ricavi o dei compensi dichiarati. I ricavi o compensi che risultano dal programma informatico Gerico, gestione dei ricavi o compensi, usato dagli uffici delle Entrate, costituiscono una presunzione semplice che, per assumere un elemento di prova di effettivi maggiori ricavi e reddito, deve essere supportata da ulteriori elementi da parte del Fisco. Insomma, l'automatismo deve essere abbandonato per evitare le bocciature dei giudici tributari. Per gli accertamenti, non è nemmeno sufficiente "arricchire" i risultati dello studio di settore con elementi che nulla hanno a che vedere con il reddito d'impresa o di lavoro autonomo. Ad esempio, alcuni uffici ritengono che il solo possesso di autovetture o di immobili da parte del contribuente possa avvalorare i risultati dello studio di settore. Non è così, perché la non congruità delle entrate dichiarate con quelle presunte dallo studio deve essere confortata da altri elementi riferiti all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, che devono essere necessariamente personalizzati nel corso del contraddittorio.



La buona fede salva il contribuente

di SALVINA E TONINO MORINA

Il contribuente in buona fede ha diritto alla detrazione dell'Iva e alla deduzione del costo. All'acquirente non può essere addebitata alcuna colpa per l'eventuale frode commessa dal fornitore. Per la commissione tributaria provinciale di Ragusa, prima sezione, deve essere perciò accolto il ricorso del contribuente contro l'accertamento emesso dall'ufficio che nega la detrazione dell'Iva e la deduzione del costo.

Per descrivere la vicenda, è bene raccontare i fatti. L'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Ragusa, tramite l'ufficio di Vittoria, emette un accertamento, contestando al contribuente le fatture di acquisto registrate da un fornitore considerato soggetto inesistente. L'ufficio disconosce la detraibilità dell'Iva e la decucibilità dei costi in quanto la partita Iva indicata nelle fatture emesse dal fornitore era attribuita ad un'altra impresa e, pertanto, le relative operazioni devono essere considerate "soggettivamente inesistenti". Il contribuente, nel ricorso presentato, sostiene e "prova" documentalmente che le operazioni sono effettivamente avvenute «perché i beni oggetto della transazione erano stati acquistati essendo necessari per una migliore attività di consegna della merce».

Nel ricorso, il contribuente ha altresì precisato che il cedente era l'unico fornitore ed era esistente anche se fatturava con una partita Iva non sua, che ha agito in buona fede, e che, a seguito della legge 44/2012, i presupposti per l'indeducibilità dei costi e dell'indeducibilità dell'Iva sono circoscritti al compimento di gravi reati o nel caso in cui sia stato emesso decreto di citazione in giudizio, casi che non riguardano il contribuente ricorrente. Per di più, il contribuente ritiene di avere dimostrato «in maniera inconfutabile che l'operazione

era esistente e che ignorava, senza colpa alcuna, di partecipare ad un'operazione in frode Iva, così come stabilito dalla recente giurisprudenza della Suprema Corte».

Per i giudici tributari di Ragusa, il comportamento del contribuente è legittimo e, pertanto, deve essere annullato l'accertamento dell'ufficio. Nella sentenza, la commissione tributaria osserva che l'ufficio ha ritenuto le operazioni soggettivamente inesistenti «basandosi semplicemente sull'aspetto formale quale la presenza di fatture con l'indicazione di una partita Iva appartenuta ad un soggetto diverso del cedente e non invece su elementi obiettivi ed incontestabili, quali, per esempio, che il ricorrente sapesse o avrebbe potuto sapere che la ditta cedente intestataria delle fatture fosse inesistente e che con i propri acquisti partecipava ad una operazione che si configurava da una parte in frode Iva e dall'altra in una costituzione di costi fittizi».

Per i giudici tributari, il contribuente ricorrente ha dimostrato che le operazioni sono avvenute ed il soggetto cedente era esistente, anche se fatturava con una partita Iva non sua, attestato dalla presenza di una sede sociale, di una sede operativa e dallo svolgimento dell'attività individuata nei materiali indicati nelle fatture.

Insomma, la sostanza deve sempre prevalere sulla forma. Di conseguenza, per i giudici tributari i costi sono deducibili in quanto rispondenti al requisito dell'inerenza, effettività, competenza e certezza del costo sostenuto. Per l'Iva, come confermato dall'agenzia delle Entrate, permane l'indeducibilità, se il contribuente non dimostra la sua buona fede e, quindi, l'estraneità alla frode. Considerato che il ricorrente ha dimostrato la sua buona fede, il ricorso deve essere accolto.



Cassazione. L'indetraibilità dell'Iva non è «automatica»

Il contribuente non risponde della frode del suo fornitore

L'INVERSIONE DELL'ONERE

La Corte è sempre più orientata a ritenere che sia il fisco a dover dimostrare che c'è connivenza tra una società inesistente e il proprio cliente

Antonio Iorio

■ L'amministrazione deve provare che il contribuente sapeva di partecipare a una frode organizzata dal fornitore, anche se è certo che esso non esiste. In caso contrario, il contribuente può detrarre legittimamente l'Iva sugli acquisti. Lo precisa la Cassazione con l'ordinanza 7900/13 depositata il 28 marzo, che trae origine da tre accertamenti, emessi dall'agenzia delle Entrate nei confronti di una società perché si ritenevano soggettivamente inesistenti gli acquisti effettuati da un fornitore.

L'ufficio aveva sostenuto che le fatture fossero state emesse da una "cartiera" e pertanto la loro registrazione da parte dell'acquirente non faceva automaticamente detrarre l'Iva. I giudici di primo e secondo grado, condividendo le tesi difensive, annullavano la pretesa dell'amministrazione, evidenziando che negli atti non risultava dimostrato il coinvolgimento della società acquirente nell'evasione.

Ciononostante l'Agenzia, come purtroppo in questi casi capita sempre più di frequente negli ultimi tempi, ricorreva in Cassazione. Secondo l'ufficio, il contribuente non aveva in alcun modo assolto l'onere probatorio, perché in presenza di documenti soggettivamente inesistenti doveva essere il soggetto che aveva detratto l'imposta, non già l'amministrazione, a dover provare la totale estraneità alla frode.

La Corte ha respinto il ricorso dell'Agenzia e, confermato, quindi le pronunce di merito.

Secondo i giudici di legittimità, nel caso di apparente regolarità contabile della fattura, l'ufficio deve innanzitutto provare la natura di "cartiera" della società emittente, l'inesistenza di una struttura operativa e il mancato pagamento dell'Iva come meccanismo fraudolento per il conseguimento di un utile. In secondo luogo, deve dimostrare - almeno con presunzioni semplici, purché dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza - la connivenza tra cedente e cessionario. Sono quindi necessari elementi obiettivi che al giudizio di un qualsiasi imprenditore «onesto e mediamente esperto» lo inducano a ritenere l'inesistenza del cedente. Solo in questo caso l'onere si intende assolto spostando sul contribuente la prova contraria.

L'ordinanza rafforza un orientamento che sembra consolidarsi sempre più presso la Cassazione e che trova anche il suo fondamento nelle più recenti pronunce della Corte di giustizia europea.

In queste infatti, in presenza di fatture soggettivamente inesistenti, per negare il diritto alla detrazione Iva sui beni acquistati è l'amministrazione che deve dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi in base ai quali il contribuente avrebbe consapevolmente partecipato alla frode. Si tratta quindi di provare in che misura il contribuente sapeva o avrebbe potuto sapere di partecipare ad un illecito. Tuttavia, nonostante il citato e pressoché univoco orientamento, gli uffici proseguono nel contenzioso, costringendo di fatto il contribuente a ben tre gradi di giudizio per vedere riconosciute le proprie ragioni.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Il fisco deve provare la falsità della fattura

Più difficile per il fisco provare la fatture false. Infatti incombe sull'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare, anche con presunzioni semplici, la connivenza fra il cliente e il fornitore, la cartiera.

Lo ha stabilito la Corte di cassazione che, con l'ordinanza n. 7900 del 28 marzo 2013, ha respinto il ricorso dell'Agenzia delle entrate. Con questa breve quanto interessante ordinanza la Suprema corte sembra far marcia indietro

rispetto alle decine di pronunce secondo cui il contribuente è tenuto a dimostrare la sua buona fede nel caso in cui il fornitore sia una cartiera.

La sesta sezione tributaria sembra di diverso avviso rispetto a questo principio che sembrava ormai consolidato. E infatti in sentenza si dice a chiare lettere che «l'onere di provare la connivenza del cessionario nella frode del cedente grava dunque sull'Amministrazione (che può fornire tale prova anche mediante presunzioni semplici, le quali possono derivare anche dalle

medesime risultanze di fatto attinenti al cedente)». In questo caso la Ctr non si è attenuta a tale principio di diritto, perché ha annullato gli avvisi di accertamento sulla base del giudizio di fatto che non fosse stato dimostrato (vale a dire che l'Ufficio non avesse assolto al proprio onere di dimostrare, nemmeno con presunzioni semplici) il coinvolgimento del contribuente nel meccanismo di evasione messo in atto dalla fornitrice.

Questo risponde al principio generale per cui nel caso, come in quello sottoposto all'esame della Corte, di apparente regolarità contabile della fattura, dotata dei requisiti di legge, l'onere della prova grava sull'Ufficio, nel senso che questi deve provare gli elementi di fatto della frode, attinenti al cedente, ovvero la sua natura di «cartiera», la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'Iva

come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento.

Debora Alberici



Economia & finanza

Fisco. Per i giudici tributari è carente di motivazione l'accertamento fatto con un semplice rinvio al processo verbale

Uffici in confusione nei controlli bancari

Il «copia-incolla» dei verbali della Finanza può provocare l'annullamento

Il "copia-incolla" frettoloso e sbrigativo che fanno gli uffici, copiando i verbali della Finanza, può provocare l'annullamento degli accertamenti. Sbaglia perciò l'ufficio che riporta nelle motivazioni dell'accertamento i rilievi della Finanza «per relazioni senza manifestare alcuno sforzo critico ed analitico sulle stesse anche alla luce delle memorie offerte dal contribuente in merito ai contenuti del processo verbale» della Guardia di Finanza. L'ufficio impositore sbaglia anche nell'estendere le indagini finanziarie al conto corrente del coniuge se non è in grado di dimostrare, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che il contribuente sottoposto a controllo bancario è «l'effettivo intestatario del rapporto bancario gestito per interposta persona». Di conseguenza, deve essere annullato l'accertamento in relazione ai maggiori compensi accertati sul conto corrente inte-

MERCATI SICILIANI

AGRUMI. La campagna agrumicola delle arance a polpa rossa ormai volge al termine. Sono entrate in fase di commercializzazione le prime partite di "ovali" e di "valencia" le quotazioni dovrebbero essere anche queste sulla base di prezzi soddisfacenti. Sempre dinamico il mercato dei limoni. Ecco le quotazioni per merce inclusa iva al kg: Tarocco Comune 0,28/0,30; tarocco Gallo 0,35/0,40; sanguinello 0,26/0,28; "Ovalli" 0,20/0,25; "valencia" 0,20/0,25. Limoni "primofiore" lungo la costa Ionica 0,28/0,30; id. della costa di tramontana intorno a 0,28/0,30 id. Siracusa, Avola e Noto 0,35/0,38.

FRUTTA SECCA. Catania. Calmo il mercato delle mandorle. Debole il mercato del pistacchio, invariato il mercato delle nocciole. Ecco le quotazioni compresa iva al kg: mandorle sgusciate massa 4,50; id. sgusciate scelte 4,70; id. gemelli 4,20; Mandorle in guscio duro: Romana o corrente 0,90; mandorle in guscio tenero; fregnese, tuono e similari 1,25/1,30. Nocciole 1,20/1,25; Pistacchio puro brontese: sgusciato 30,00; tignosella 10,00/10,50; pistacchio estero sgusciato 15,00.

CEREALI. Catania. Il mercato del grano duro siciliano si mantiene riflessivo e con pochi scambi. Ecco le quotazioni in euro al chilo per merce franco mulino oltre iva: grano duro biondo siciliano 0,250; avena 0,230; granone yellow silos Catania 0,280.

FR. MA.
(mercati@lasicilia.it)

stato al coniuge. Sono queste le conclusioni alle quali sono arrivati i giudici della Commissione tributaria provinciale di Catania, sezione 1, con la sentenza 159/1/13, pronunciata il 14 gennaio 2013 e depositata in segreteria il 12 febbraio 2013.

Attribuibili le somme solo se l'ufficio dimostra che sono operazioni fittizie

Come sottolineato dai giudici tributari di Catania, nella predetta sentenza, la costante e copiosa giurisprudenza ha a più riprese «riconosciuto il principio secondo cui le indagini finanziarie possono riguardare anche i conti correnti intrattenuti da terze persone in quanto la normativa tributaria utilizzando la locuzione "i dati e gli elementi risultanti dai conti correnti possono essere posti a base delle rettifiche e degli accertamenti" legittima anche l'individuazione di quei conti di cui il contribuente sottoposto a

controllo abbia potuto di fatto disporre, in quanto il riferimento nell'articolo 51, comma 2, n. 2 del Dpr 633/72 ai conti che possono essere sottoposti a rettifica degli accertamenti previsti dagli articoli 53 e 54 deve, infatti, essere esteso a tutti quei conti di cui il contribuente possa aver avuto concreta ed effettiva disponibilità indipendentemente dalla loro formale intestazione». Pertanto, l'ufficio può usare i dati emergenti dai conti di terzi solo quando è in grado di dimostrare, sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che il contribuente è l'effettivo intestatario del rapporto bancario per interposta persona. Nel caso in cui l'ufficio non è in grado di dimostrare queste circostanze, è escluso che possano essere imputate al contribuente sottoposto ad indagini finanziarie le operazioni del coniuge.

SALVINA MORINA
TONINO MORINA

Contraddittorio da rispettare

Ricorso ammissibile anche senza procura

Giorgio Confente

Il ricorso è valido anche se la procura non è stata allegata. Questo è l'importante principio di diritto stabilito dalla Commissione tributaria regionale di Palermo (sentenza 59/16/13 depositata il 20 febbraio 2013), che ha definito «provvedimento abnorme» la sentenza 384/04/2012, della Ctp di Siracusa.

Un lavoratore autonomo presenta ricorso contro un accertamento dell'agenzia delle Entrate, che ha rettificato i ricavi dichiarati sulla base di indagini sui conti correnti bancari. La Ctp, senza entrate nel merito, respinge il ricorso dichiarandolo inammissibile perché «la procura è stata redatta su un foglio a parte, non numerato in progressione alle pagine del ricorso e non materialmente congiunto all'atto». In sostanza il ricorso sarebbe inammissibile perché relativo a una categoria di procedimento per il quale è necessaria la presenza di un avvocato, di un commercialista o di altri difensori tecnici autorizzati ad assistere i contribuenti nel contenzioso tributario.

Secondo la Commissione regionale di Palermo, invece nel dichiarare inammissibile il ricorso è stato violato il «principio del contraddittorio» dell'articolo 101 del codice di procedura civile, norma impone al giudice di assegnare alle parti un termine, tra 20 e 40 giorni, per deposito memorie, se una questione essenziale per la decisione della causa è rilevata d'ufficio, dagli stessi giudici che devono emettere la sentenza.

Secondo il condivisibile parere dei giudici della Commissione regionale, l'inammissibilità del ricorso deve essere dichiarata solo in casi estremi, in armonia con il principio del diritto di difesa, sancito dall'articolo 24 della Costituzione, secondo il quale «la difesa è diritto inviolabile in

ogni stato e grado del procedimento».

Di conseguenza, nel rispetto del giusto processo e nel rispetto del cittadino, i giudici devono applicare la sanzione della inammissibilità del ricorso o dell'appello solo quando sono lesi profili di sostanza e non questioni formali.

Nel caso specifico la questione era semplicemente un fascicolo processuale disordinato, ma contenente tutti i documenti (compresa la procura) necessari per la decisione della causa. Ma la vicenda in questo caso non ha trovato una conclusione definitiva perché il giudizio riparte nuovamente, essendo stato rinviato alla Commissione tributaria provinciale di Siracusa in «diversa composizione».

Per arrivare a una pronuncia di inammissibilità i giudici devono indicare una mancanza essenziale per la decisione

Questa vicenda conferma che il contenzioso è diventato una sorta di «gioco dell'oca», con i contribuenti quasi sempre costretti a fare i tre gradi di giudizio, prima la commissione tributaria provinciale, poi quella regionale e, infine, la Cassazione.

Addirittura, in questo caso, i gradi di giudizio rischiano di essere cinque perché la Commissione provinciale (primo grado) non ha esaminato il merito dell'accertamento, essendosi limitata a dichiarare l'inammissibilità del ricorso. Questo ha costretto i giudici regionali (secondo grado) a far ripartire nuovamente il processo, per assicurare alle parti i previsti tre gradi di giudizio anche sulle questioni del merito.

Accertamento. I paletti della Ctp Catania Indagini sui conti di terzi se fittizi

IL PRESUPPOSTO

I rapporti intestati ad altri possor o essere «esaminati» quando c'è la prova della disponibilità effettiva da parte del contribuente

Salvina Morina
Tonino Morina

■ La fretta degli uffici nel copiare i verbali della Finanza può comportare l'annullamento dell'accertamento. Sbaglia l'ufficio che si limita a un «copia-incolla» dei verbali, riportando nelle motivazioni dell'accertamento i rilievi «per relationem senza manifestare alcuno sforzo critico ed analitico» anche alla luce delle «memorie offerte dal contribuente sul processo verbale». L'ufficio sbaglia anche nell'estendere le indagini finanziarie al conto corrente del coniuge se non è in grado di dimostrare, sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che il contribuente sottoposto a controllo bancario è «l'effettivo intestatario del rapporto bancario gestito per interposta persona», e quindi va annullato l'accertamento in relazione ai maggiori compensi accertati sul conto del coniuge. Sono le conclusioni a cui arriva la Ctp di Catania, sezione 1, con la sentenza 159/1/13.

I giudici sottolineano che la costante giurisprudenza ha «riconosciuto il principio secondo cui le indagini finanziarie possono riguardare anche i conti correnti intrattenuti da terze persone», in quanto «il riferimento nell'articolo 51, comma 2, n. 2 del Dpr 633/72 ai conti che possono essere sottoposti a rettifica (...) va esteso a tutti i conti di cui il contribuente possa aver avuto concreta ed effettiva disponibilità». L'ufficio può quindi usare i dati dei conti

di terzi solo quando è in grado di dimostrare che il contribuente è l'effettivo intestatario del rapporto bancario.

Sulle indagini finanziarie, l'amministrazione può utilizzare la presunzione legale prevista dall'articolo 32 del Dpr 600/1973 solo dopo avere dimostrato che il conto del terzo è gestito di fatto dal contribuente soggetto ad accertamento.

Al riguardo, l'agenzia delle Entrate, nella circolare 32/E/2006, paragrafo 5.2, ha ammesso l'estendibilità delle indagini ai conti di terzi atteso che, per la costante giurisprudenza di legittimità in materia (ad esempio, Cassazione 2738/2001) è legittima anche l'apprensione di quei conti di cui il contribuente sottoposto a controllo ha avuto la concreta ed effettiva disponibilità. La stessa agenzia ha però sottolineato la necessità che, sui rapporti intestati e sulle operazioni fatte solo da soggetti terzi, specialmente se legati al contribuente da vincoli familiari o commerciali, «l'ufficio accertatore dimostri che la titolarità dei rapporti come delle operazioni è fittizia o comunque è superata, in relazione alle circostanze del caso concreto, dalla sostanziale imputabilità al contribuente medesimo» (Cassazione, sentenze 1728/1999, 8457/2001, 8826/2001 e 6232/2003). Insomma, non si può sottoporre a indagine finanziaria un professionista e attribuirgli tutte le operazioni, comprese quelle del coniuge, che magari esercita altre attività di lavoro autonomo o d'impresa. In questi casi, l'ufficio potrà eventualmente estendere l'indagine finanziaria al coniuge che, per evitare l'accertamento, dovrà dimostrare che si tratta di operazioni regolari sotto l'aspetto fiscale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Cassazione. Il beneficio resta in piedi

Il ritardo della Pa non brucia i bonus

LA SALVAGUARDIA

Riconosciuto il diritto allo sconto fiscale se la mancanza dei certificati dipende dagli uffici

Salvina Morina
Tonino Morina

Il cittadino non deve subire conseguenze dalle inefficienze e ritardi degli uffici. Per questo ha diritto alle agevolazioni fiscali se ha fatto tutto quello che era di sua competenza. Sbaglia perciò l'Ufficio che revoca l'agevolazione perché il contribuente, senza colpa, presenta il certificato rilasciato in ritardo dall'ispettorato provinciale dell'agricoltura. Per la Corte di cassazione, sentenza 8052 depositata il 3 aprile scorso, la responsabilità del ritardo nel rilascio del certificato non può essere addebitata al contribuente e, perciò, deve essere annullato l'atto di revoca del beneficio. E' bene raccontare i fatti che hanno interessato un cittadino siciliano, quasi 30 anni fa, visto che la lite è arrivata in Cassazione, dopo tre gradi di giudizio. Nel 1990 l'ufficio di Lentini emette un atto con il quale nega i benefici dell'imposta di registro spettanti per l'acquisto di terreni agricoli per la piccola proprietà contadina. La motivazione è che il contribuente "perde" le agevolazioni fiscali, avendo presentato il certificato attestante i requisiti oltre i termini previsti. Il fatto curioso è che la lite, dopo quasi 30 anni, è arrivata alla Cassazione, anche perché dopo i due primi gradi di giudizio, i giudici della soppressa Commissione tributaria centrale, esaminando il ricorso con molta superficialità, accolgono il ricorso dell'ufficio, costringendo il contribuente a un quarto grado in Cassazione. Nel ricorso presentato alla Suprema

corte, il contribuente segnala che, nel ritenere maturata la decadenza dal diritto all'agevolazione, considerando irrilevanti i motivi del ritardo nel rilascio del certificato «pur se dovuto a cause burocratiche» e addebitandogli il mancato assolvimento all'onere di accelerarne il rilascio, i giudici della Commissione tributaria centrale sono incorsi in violazioni di legge e in vizio di motivazione.

Per la Cassazione, i motivi sono fondati. La stessa Cassazione aveva già condivisibilmente affermato che «in tema di agevolazioni fiscali per l'acquisto di terreni agricoli stabilite, a favore della piccola proprietà contadina (...) ove il contribuente non adempia l'obbligo di produrre all'ufficio il previsto certificato definitivo entro il prescritto termine decadenziale, non perde il diritto ai benefici qualora provi che il superamento del termine è stato dovuto a colpa degli uffici competenti, che abbiano indebitamente ritardato il rilascio della documentazione, pur dovendo anche dimostrare di aver operato con adeguata diligenza allo scopo di conseguire la certificazione in tempo utile» (Cassazione, n. 14671/2005, n. 9159/2010; n. 10406/2011). Entrambi gli elementi emergono, in modo chiaro, visto che il certificato, era stato rilasciato 20 gennaio 1987 e chiesto il 30 dicembre 1983, prima ancora della registrazione dell'atto, intervenuta il 18 gennaio 1984, restando così acquisito in giudizio l'adempimento, da parte del contribuente, del dovuto comportamento diligente per conseguire, tempestivamente, il certificato, non potendo a lui addossarsi l'onere di porre in essere ulteriori sollecitazioni. Insomma, al contribuente non restava che farsi il certificato da solo, cosa non prevista dalla legge. Per fortuna è intervenuta la Cassazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



FISCO
Contribuenti minimi
**Ricavi e compensi in regime
dei superminimi senza ritenute**

di **Salvina Morina (*)** e **Tonino Morina (**)**

(*) Esperto fiscale

(**) Esperto fiscale – Professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

LA NOVITA'

Gli incassi delle persone fisiche esercenti impresa, arte o professione, che dal 2012 applicano il regime dei superminimi, con il forfait del 5%, sono "liberi" dalle ritenute. Per incassare i ricavi e compensi senza ritenuta d'acconto, il contribuente deve rilasciare una **dichiarazione al sostituto** dalla quale risulti che il reddito è soggetto all'**imposta sostitutiva del 5%**. I vecchi minimi, cioè le persone fisiche che non possono applicare il nuovo regime dei superminimi, dal 1° gennaio 2012 tornano contribuenti normali ai fini Iva.

► **Riferimenti**

– Agenzia delle Entrate, circolare 30 maggio 2012, n. 17/E

– Legge 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, commi da 96 a 117

– D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, art. 27

I ricavi conseguiti e i compensi percepiti dalle persone fisiche che dal 2012 applicano il regime fiscale di vantaggio dei superminimi, con il forfait del 5%, **non sono soggetti a ritenuta d'acconto**. A questo scopo, è necessario che il contribuente rilasci un'**apposita dichiarazione al sostituto** dalla quale risulti che il reddito cui le somme percepite riguardano è soggetto all'**imposta sostitutiva del 5%**. La dichiarazione, che le fatture emesse sono escluse dall'obbligo delle ritenute d'acconto, può essere fatta nel corpo delle stesse fatture e può essere del seguente tenore: <<Operazione effettuata a norma dell'articolo 27, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, da contribuente soggetto ad imposta sostitutiva del 5%. Punto 5.2, provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, del 22 dicembre 2011 (protocollo 185820/2011)>>. Considerato che per chi applicava l'ex regime dei minimi, vigente negli anni dal 2008 al 2011, non esisteva l'esonero dalla ritenuta d'acconto, potrebbe verificarsi, nel periodo transitorio, che un soggetto, che intenda continuare ad avvalersi del nuovo regime fiscale di vantaggio dei superminimi, abbia già emesso nel 2011 una

fattura con indicazione della ritenuta d'acconto, ma il corrispettivo sia percepito nel corso del 2012. In questo caso, se il corrispettivo non è stato ancora riscosso, il contribuente può rettificare la fattura emessa, nella quale ha indicato la ritenuta d'acconto non più dovuta.

Le regole per la tassazione del reddito con il forfait del 5%

L'Agenzia delle Entrate, nel paragrafo 5 della circolare 17/E del 30 maggio 2012, detta le regole per determinare il reddito da assoggettare all'imposta sostitutiva del 5%. L'Agenzia delle Entrate ricorda che il reddito d'impresa e di lavoro autonomo prodotto dai contribuenti che applicano il regime fiscale di vantaggio si calcola, a norma dell'art. 1, comma 104, della legge n. 244 del 2007 e delle relative norme di attuazione, ed in deroga alle disposizioni previste dal T.U.I.R., imputando le spese, i ricavi e i compensi al periodo d'imposta sulla base del cosiddetto "**principio di cassa**", e cioè in considerazione del momento di effettiva percezione del ricavo o compenso, nonché di effettivo sostenimento del costo o della spesa. Il predetto comma 104 stabilisce, infatti, che il reddito è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa o dell'arte o della professione; concorrono altresì alla formazione del reddito le plusvalenze e le minusvalenze dei beni relativi all'impresa o all'esercizio dell'arte o professione. Lo stesso comma 104 dispone, poi, che i **contributi previdenziali versati**, compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, ovvero, se non fiscalmente a carico, qualora il titolare non abbia esercitato il diritto di rivalsa sui collaboratori stessi, si deducono dal reddito determinato in regime fiscale di vantaggio. L'eventuale **ecedenza è deducibile dal reddito complessivo** a norma dell'art. 10 del T.U.I.R. E' inoltre disposto che, ai fini del **riconoscimento dei carichi di famiglia** di cui all'art. 12, comma 2, del T.U.I.R., rileva il reddito determinato in regime fiscale di vantaggio, cioè al netto dei contributi

previdenziali e assistenziali versati e dedotti. L'Agenzia delle Entrate precisa inoltre che l'**eventuale eccedenza dei contributi previdenziali ed assistenziali** versati da un contribuente che applica il regime fiscale di vantaggio e che sia fiscalmente a carico, può essere dedotta, a norma dell'articolo 10, comma 2, del T.U.I.R., dai familiari indicati nell'art. 433 del codice civile.

A partire dai redditi che saranno conseguiti nel 2012, al reddito dei contribuenti in regime dei superminimi si applica un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali nella misura del 5%. Per i contribuenti che hanno applicato, nel corso del quadriennio 2008-2011, il regime dei minimi, di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 244/2007, l'imposta sostitutiva era dovuta nella misura del 20%.

Le regole per chi cessa l'attività

Nella circolare n. 17/E/2012, l'Agenzia delle Entrate fissa anche le regole per i contribuenti che, in regime dei superminimi, **cessano l'attività quando ancora esistono ricavi e compensi fatturati e non ancora riscossi**, ovvero costi ed oneri per i quali **manca ancora la manifestazione numeraria**.

In questo caso, restano validi i chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle Entrate con riferimento all'attività professionale. In particolare, con la circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, paragrafo 7.1, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'attività non si può "... considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti, e, in particolare, di quelli aventi ad oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale".

Anche per i contribuenti che applicano il regime fiscale di vantaggio dei superminimi la **mancata imputazione dei componenti di reddito**, in assenza della manifestazione finanziaria negli anni d'imposta di permanenza nel regime, ha le **stesse conseguenze a prescindere dal tipo di attività** (professionale o d'impresa) esercitata, poiché anche loro determinano il reddito, al pari di quello professionale, secondo il criterio di cassa.

Ne consegue che, nel caso in cui il contribuente che applica il regime fiscale di vantaggio voglia cessare l'attività, dovrà adempiere agli obblighi dichiarativi, compilando il **quadro CM del modello UNICO**, fino a conclusione delle operazioni relative alla riscossione dei crediti e al pagamento dei debiti. Pertanto, fino a tale data il contribuente in parola non potrà chiedere la chiusura della partita IVA. In alternativa, in un'ottica di semplificazione

che tiene conto delle dimensioni dell'impresa e, in particolare, dall'esiguità delle operazioni economiche che ne caratterizzano l'attività, il contribuente può anche determinare il reddito relativo all'ultimo anno di attività tenendo conto anche delle operazioni che non hanno avuto in quell'anno manifestazione finanziaria.

Anche la contabilità è al "minimo" indispensabile

In tema di semplificazioni e obblighi contabili, oltre a quelli disposti per coloro che hanno applicato il vecchio regime dei minimi per gli anni dal 2008 al 2011, si aggiungono le nuove semplificazioni disposte con provvedimento 22 dicembre 2011, che dà attuazione ai commi 1 e 2 dell'art. 27 della Manovra 2011 (D.L. n. 98/2011).

In particolare, i contribuenti che dal 2012 applicano il regime fiscale di vantaggio dei superminimi sono **esonerati** dall'obbligo di:

- liquidazione e versamento dell'IVA;
- tenuta, registrazione e conservazione dei documenti e dei libri contabili previsti dal decreto IVA, D.P.R. n. 633 del 1972 e dal decreto sull'accertamento, D.P.R. n. 600 del 1973; resta sempre fermo che, nonostante l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili, nulla vieta al contribuente di registrare in forma libera e in un qualsiasi libro o documento di riepilogo, le entrate e le uscite allo scopo di determinare correttamente il reddito d'impresa o di lavoro autonomo; l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili non esclude che il contribuente, per sua e altrui memoria, e per la chiarezza necessaria ai fini di un eventuale controllo, decida di tenere i libri contabili; vale sempre il principio "nel più sta il meno";
- comunicazione annuale e presentazione della dichiarazione ai fini IVA;
- versamento e dichiarazione ai fini dell'imposta sulle attività produttive (IRAP);
- compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e dei parametri, non essendo soggetti agli studi e nemmeno ai parametri;
- comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini IVA prevista dall'art. 21, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, cosiddetto spesometro;
- comunicazione dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata, cosiddetta comunicazione operazioni "black list".

Gli obblighi che resistono

I contribuenti in regime dei superminimi restano, invece, **soggetti agli obblighi** di:

- numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
- certificazione dei corrispettivi, fatta eccezione per quelle attività esonerate a norma dell'art. 2 del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696 purché, in ogni caso, ottemperino all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante l'annotazione in un apposito registro cronologico, effettuata con le modalità previste dall'art. 24 del decreto IVA, D.P.R. n. 633 del 1972, cioè con le modalità prescritte per il registro dei corrispettivi;
- comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate, all'atto della presentazione della dichiarazione di inizio attività o successivamente, dell'intenzione di effettuare acquisti intracomunitari per essere inclusi nell'archivio VIES (Vat information exchange System);
- integrazione delle fatture per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di cui risultano debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni;
- presentazione agli uffici doganali degli elenchi Intrastat.

Divieto di rivalsa IVA

Nella predetta circolare n. 17/E/2012, l'Agenzia delle Entrate ricorda infine gli aspetti più significativi dell'ex regime dei minimi ancora validi per il nuovo regime fiscale di vantaggio dei superminimi. In particolare, si avverte che i contribuenti che applicano il nuovo regime di vantaggio **non possono esercitare il diritto di rivalsa e nemmeno possono detrarre l'IVA** assolta sugli acquisti nazionali e comunitari e sulle importazioni. La fattura, lo scontrino o la ricevuta fiscale emessi non devono, pertanto, recare l'addebito dell'imposta. Al riguardo, si evidenzia che, in generale, nell'ipotesi in cui un soggetto che applica il regime fiscale di vantaggio (ovvero, fino al 2011, il regime degli ex minimi) emetta una fattura senza esercitare la rivalsa, ed il corrispettivo sia incassato nell'anno successivo, per il quale si è scelto di optare per il regime ordinario, **la fattura non andrà integrata con l'IVA**, considerato che, a norma dell'art. 6, comma 4, del decreto IVA, D.P.R. n. 633 del 1972, l'operazione si intende comunque effettuata al momento dell'emissione della fattura.

Ad esempio...

Le fatture emesse da un ex minimo nel 2011, ed incas-

sate nel 2012, non dovranno essere integrate con l'IVA anche se il contribuente, per scelta o per legge, è uscito dal regime.

Le rettifiche dell'IVA per i nuovi superminimi

L'applicazione del regime dei superminimi, comporta, altresì, la **rettifica dell'IVA già detratta** negli anni in cui si è applicato il regime ordinario IVA da IVA. Occorre però precisare che **nessuna rettifica IVA** devono fare i **contribuenti che nel 2012 "passano" ai superminimi dal vecchio regime** dei minimi, in quanto in possesso dei requisiti di legge, così come nessuna rettifica a "sfavore" va fatta dai contribuenti che non hanno detratto alcuna IVA prima del "passaggio" ai superminimi. Al riguardo, la stessa Agenzia delle Entrate avverte che, nel caso di ingresso nel regime fiscale di vantaggio dei superminimi, la rettifica dell'IVA resta un'ipotesi residuale, applicabile in via transitoria solo dai contribuenti che, in possesso dei requisiti previsti per l'accesso al nuovo regime, hanno iniziato l'attività dopo il 31 dicembre 2007, e hanno optato per l'applicazione del regime ordinario o per quello delle nuove iniziative produttive, e che ora intendono transitare nel nuovo regime fiscale di vantaggio per il periodo che residua; costituisce, invece, ancora una regola generale per tutti coloro che escono dal regime dei superminimi e che hanno beni e servizi invenduti o beni strumentali ancora potenzialmente ammortizzabili. Nel caso di ingresso nel regime dei superminimi, l'IVA relativa a beni e servizi non ancora ceduti o non ancora usati deve essere **rettificata in un'unica soluzione**, senza attendere il materiale impiego degli stessi, fatta eccezione per i beni ammortizzabili, compresi i beni immateriali, la cui rettifica va eseguita soltanto se non siano ancora trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione, o dieci anni dalla data di acquisto o di ultimazione se trattasi di fabbricati o loro porzioni. Come già evidenziato con la circolare n. 73/E del 2007, ai fini della rettifica, da eseguire nella prima dichiarazione annuale IVA presentata **dopo l'ingresso nel regime**, cioè in quella relativa all'anno precedente al transito nel regime fiscale di vantaggio, dovrà predisporre un'apposita documentazione nella quale vanno indicate, per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale, e dovrà essere versata l'IVA dovuta in un'unica soluzione, ovvero in cinque rate annuali di pari importo, senza corresponsione di interessi. La **prima o unica rata** dovrà essere versata, anche

in compensazione con i crediti spettanti al contribuente, **entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'IVA** relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime, mentre le rate successive andranno versate entro i termini del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF.

La rettifica IVA a favore per chi esce dal regime agevolato

Nel caso di **uscita dal regime fiscale di vantaggio**, per legge o per opzione, è previsto il versamento in un'unica soluzione delle rate residue dell'IVA dovuta per effetto della rettifica, al netto dell'eccedenza a credito emergente dalla rettifica di segno opposto eseguita sulle merci in giacenza e sui beni strumentali acquistati da meno di cinque anni. In particolare, le residue rate andranno computate nel primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita, al netto di tale rettifica. Questo significa che il contribuente potrà **recuperare l'eventuale IVA a credito** emergente dalla rettifica della detrazione a proprio favore **già nel primo versamento periodico successivo all'uscita dal regime** senza attendere la presentazione della dichiarazione annuale. Per i contribuenti che, usciti dal regime fiscale di vantaggio, decidono di applicare il regime contabile agevolato di cui all'art. 27, comma 3, del D.L. n. 98/2011, il primo versamento utile con il quale recuperare il credito emergente dalla rettifica della detrazione sarà il **versamento dell'IVA annuale** (essendo gli stessi esonerati dai versamenti periodici). Il nuovo regime contabile agevolato introdotto dal richiamato art. 27, comma 3, del D.L. n. 98 del 2011 è quello "naturale" per chi possiede i requisiti per avvalersi del vecchio regime, ma non del nuovo regime dei superminimi. Questi contribuenti, cosiddetti "**vecchi minimi**", possono però fruire di un **regime contabile agevolato**, a condizione che mantengano i requisiti di cui all'art. 1, commi da 96 a 99, della legge 244/2007; essi sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, nonché dalle liquidazioni e dai versamenti periodici IVA. Saranno altresì **esenti dall'IRAP**. In pratica, i "vecchi minimi" diventano contribuenti ordinari IVA, eseguendo solo il conguaglio IVA, a debito o a credito, in sede di liquidazione annuale, e saranno contribuenti semplificati ai fini IRPEF. I vecchi minimi sono anche soggetti al controllo induttivo mediante gli studi di settore o i parametri. Per "vecchi minimi" si intendono quelli che sono esclusi per legge dal nuovo regime dal 2012, di norma, le persone fisiche che hanno iniziato l'attività prima del

2008. Questi contribuenti, in possesso dei requisiti per essere "minimi", ma esclusi dal nuovo regime applicabile a partire dal 2012, possono però beneficiare del regime contabile **super semplificato** per tutti gli anni in cui si manterranno i requisiti di legge per applicare il regime **super semplificato, senza cioè il limite di 5 anni**. A questo regime possono anche accedere i contribuenti che, pur avendo i requisiti per essere "minimi", hanno optato per il regime di contabilità semplificata o di contabilità ordinaria, o per il regime delle nuove iniziative produttive, con il forfait del 10%, di cui all'art. 13 della legge n. 388/2000, in vigore dal 2001.

La nuova norma prevede particolari **semplificazioni** per le persone fisiche che possiedono i requisiti previsti per il regime dei minimi applicabile fino al 2011, ma non quelli previsti dalla norma in vigore dal 1° gennaio 2012. Per i **vecchi minimi**, la **determinazione del reddito avverrà in modo analitico**, ricavi meno costi per le imprese, compensi meno spese per i professionisti, e il reddito sarà soggetto alle normali aliquote IRPEF e alle eventuali addizionali regionali e comunali all'IRPEF. I vecchi minimi potranno anche optare per l'applicazione del regime contabile ordinario, di cui agli artt. 14, 18 e 19 del D.P.R. 600/1973. La specificazione dell'art. 18 del D.P.R. 600/1973, richiamato nel punto 4 del provvedimento 22 dicembre 2011, protocollo 185825/2011, significa che i vecchi minimi, che non intendono fruire del regime contabile agevolato, potranno optare per il regime di contabilità semplificata o per il regime superiore di contabilità ordinaria (art. 14, D.P.R. 600/1973). **L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata**. Trascorso il triennio, l'opzione rimane valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata, mediante il cosiddetto comportamento concludente.

I vecchi minimi tornano contribuenti normali IVA

I vecchi minimi, cioè le persone fisiche che non possono applicare il nuovo regime dei superminimi, con il forfait del 5%, dal 1° gennaio 2012 tornano contribuenti normali ai fini IVA.

Essi, a seguito dell'ingresso nel vecchio regime dei minimi, dovevano versare la prima o unica rata entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'IVA relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime, mentre le rate successive si dovevano versare entro i termini del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF.

Le regole per chi cessa l'attività

E' infine previsto che, nel caso in cui il contribuente esce dal regime dei superminimi per cessazione dell'attività, essendo comunque equiparabile, limitatamente ai debiti ed ai crediti sorti nel periodo di esercizio dell'attività, ad un titolare di partita IVA, lo stesso potrà **continuare a pagare il debito IVA**

scaturente dalla **rettifica della detrazione**, versando le **rate residue** alle originarie scadenze, fissate dall'art. 1, comma 101 della legge n. 244 del 2007, il quale stabilisce che l'IVA deve essere versata in unica soluzione o in cinque rate annuali di pari importo. L'imposta versata, in unica soluzione o in cinque rate, costituisce **costo deducibile** per il contribuente minimo.

ESEMPIO

Passaggio ai minimi e ritorno all'IVA

Per vedere le conseguenze che derivano in caso di passaggio dal regime dei vecchi minimi al regime ordinario "IVA da IVA", o viceversa, si può fare l'esempio di un contribuente che ha iniziato l'attività in anni precedenti il 2008. Nel 2008 è "passato" al regime dei minimi e dal 2012, non potendo applicare il regime dei superminimi con il forfait del 5%, torna ad essere contribuente normale IVA e applica il regime contabile agevolato come vecchio minimo.

In questo caso:

- il "passaggio" fatto dal 2008, da contribuente IVA normale al regime dei minimi, ha comportato la rettifica della detrazione IVA, che ha potuto versare in unica soluzione o in cinque rate annuali di pari importo; l'IVA versata, in unica soluzione o in cinque rate, costituisce costo deducibile per il contribuente minimo; la prima o unica rata doveva essere versata entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'IVA relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime, cioè, per chi è "passato" nel regime dei minimi dal 2008, entro il 16 marzo 2008, mentre le rate successive si dovevano versare entro i termini del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, cioè, di norma, entro il 16 giugno di ciascun anno, o dal 17 giugno al 16 luglio con lo 0,4% in più;
- il "ritorno" dal 2012 da minimo a contribuente normale IVA, che applica il regime contabile agevolato come vecchio minimo, comporta la rettifica, in aumento, dell'IVA detraibile che, pertanto, determina una sopravvenienza attiva tassabile ai fini delle imposte sui redditi.

La rettifica IVA a credito per i vecchi minimi

In relazione alla rettifica IVA da fare in caso di passaggio dal regime dei vecchi minimi al regime ordinario "IVA da IVA", nella "appendice" delle istruzioni per la compilazione del modello IVA 2012, per l'anno 2011, alla voce "rettifiche della detrazione", art. 19-bis2, decreto IVA, D.P.R. 633/1972, quadro VF acquisti, rigo VF56, si legge che qualora mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'IVA sugli acquisti o nell'attività comportino la detrazione dell'IVA in misura diversa da quella già operata, deve essere effettuata una rettifica limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora usati e, per i beni ammortizzabili, se non sono trascorsi quattro anni dalla loro entrata in funzione. In questa ipotesi, che, di norma, comporta una rettifica a credito del contribuente, rientra il "passaggio", per legge o per opzione, **dal regime dei minimi**, di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, legge 244/2007, **al regime ordinario "IVA da IVA"**. E' questa la situazione della stragrande maggioranza dei contribuenti che, in attività prima dell'anno 2008, sono "passati" negli anni dal 2008 al 2011 al regime dei vecchi minimi. Considerato che dal 2012 questi vecchi minimi torneranno ad essere

contribuenti normali IVA, per obbligo di legge, essi potranno **calcolare l'eventuale IVA a credito per la rettifica** sui beni e servizi non ancora ceduti o non ancora usati e sui beni ammortizzabili. Questo credito poteva essere usato a partire dalla liquidazione IVA di gennaio entro il 16 febbraio 2012, se contribuente IVA mensile, così come poteva essere usato in sede di liquidazione del primo trimestre 2012 entro il 16 maggio 2012, se contribuente trimestrale. La rettifica IVA, a seguito del "passaggio" da vecchio minimo a contribuente normale IVA, sarà poi indicata nella dichiarazione annuale IVA 2013, per l'anno 2012, nel richiamato **quadro VF acquisti, rigo VF56**, se sarà confermato lo stesso rigo. In particolare, il vecchio minimo, che **dal 2012 diventa contribuente IVA normale**, può recuperare:

- l'IVA non detratta sulle merci e materie prime acquistate in vigenza del regime dei minimi e ancora in rimanenza al 31 dicembre 2011;
- l'IVA pagata sui beni acquistati prima dell'ingresso nel regime dei minimi che avevano comportato la rettifica a debito; in questo caso, si recupera l'IVA sui beni residui ancora in rimanenza al 31 dicembre 2011. In caso di acquisto di beni strumentali ammortizzabili, in vigenza del regime dei minimi, si può anche recuperare parte dell'IVA non detratta, in ragione di tanti quinti quanti sono gli anni mancanti al compi-

mento del quinquennio.

Ad esempio...

Se il contribuente ha acquistato nel 2011 un bene strumentale di 6mila euro, con IVA al 20% per 1.200 euro, egli avrà diritto a un recupero IVA pari a quattro quinti di 1.200 euro, pari cioè a 960 euro. Anche se non previsto dalla legge, è opportuno che i vecchi minimi, che diventano contribuenti normali IVA, predispongano un prospetto di calcolo dove indicano le modalità di rettifica eseguite e l'importo dell'IVA che recuperano. **Attenzione: nel rigo VF56 "totale rettifiche"** si deve indicare l'IVA spettante in detrazione, al netto della parte eventualmente già usata in diminuzione dell'importo delle rate ancora dovute per la rettifica a seguito dell'ingresso nel regime dei minimi.

I numeri per versare il forfait del 5%

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 52/E del 25 maggio 2012, ha istituito i seguenti **codici tributo** per il versamento, tramite modello F24, dell'imposta sostitutiva del 5%:

- **1793**, denominato imposta sostitutiva sul regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, acconto prima rata, articolo 27, decreto legge 6 luglio 2011, n. 98;
- **1794**, denominato imposta sostitutiva sul regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, acconto seconda rata o in unica soluzione, articolo 27, decreto legge 6 luglio 2011, n. 98;
- **1795**, denominato imposta sostitutiva sul regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, saldo, articolo 27, decreto legge 6 luglio 2011, n. 98.

Nel **modello F24**, i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione "Erario" in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati" con l'indicazione, quale "anno di riferimento", dell'anno d'imposta cui si riferisce il versamento, espresso nel formato "AAAA". Il codice tributo "1795" è utilizzabile anche in corrispondenza degli "importi a credito compensati". Per i codici tributo "1793" e "1795", in caso di versamento rateale, nel campo "rateazione/regione/prov./mese rif." è riportato il numero della rata nel formato "NNRR" dove "NN" rappresenta il numero della rata in pagamento e "RR" indica il numero complessivo delle rate. In caso di pagamento in un'unica soluzione nel suddetto campo si indica "0101".

Contribuenti minimi

Regime dei superminimi: incassi ragguagliati ad anno per chi inizia l'attività

di Salvina Morina (*) e Tonino Morina (**)

(*) Esperto fiscale

(**) Esperto fiscale – Professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

LA NOVITA'

Il nuovo regime dei superminimi con il forfait del 5%, in vigore dal 2012, è **applicabile per 5 anni**, con possibile **prolungamento per i giovani**, fino al 35° anno di età. Il nuovo regime è comunque vietato alle persone fisiche che dal 2008 erano passate al regime dei minimi, in quanto già in attività nel 2007 o in anni precedenti. Questi contribuenti, cosiddetti "**vecchi minimi**", possono però fruire di un regime contabile agevolato, a condizione che mantengano i requisiti che erano previsti per i vecchi minimi.

► Riferimenti

- Agenzia delle Entrate, circolare 30 maggio 2012, n. 17/E
- Legge 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, commi da 96 a 117
- D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, art. 27

Il regime dei superminimi in vigore dal 2012 è il regime naturale delle persone fisiche esercenti un'attività d'impresa, arti o professioni, in possesso dei requisiti di legge. Possono avvalersi del regime fiscale di vantaggio le **persone fisiche** che:

- intraprendono un'attività di impresa arte o professione;
- l'hanno intrapresa dopo il 31 dicembre 2007.

Per applicare il regime agevolato, le persone fisiche devono possedere, o possedevano al momento di inizio dell'attività, sia i **vecchi requisiti** stabiliti dalla Finanziaria 2008 (art. 1, commi 96 e 99 della legge n. 244 del 2007 - regime degli ex minimi), sia quelli nuovi previsti dalla Manovra 2011 (art. 27, comma 2 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111).

Il nuovo regime è **applicabile per 5 anni**, con possibile **prolungamento per i giovani**, fino al 35° anno di età.

Ad esempio...

Ne consegue che una persona fisica, in possesso dei requisiti di legge, che inizia l'attività nel 2012 in regime dei superminimi, all'età di **22 anni**, potrà, mantenendo i requisiti, prolungare l'applicazione del regime fino al

periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età, cioè per **tredici anni**, fino al 2025.

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 17/E del 30 maggio 2012 avverte che, mentre l'"ex regime dei minimi" era applicabile, **per gli anni dal 2008 al 2011**, da chiunque avesse i requisiti previsti dalla legge n. 244 del 2007, non essendo preclusiva, ad esempio, la circostanza che il contribuente fosse già in attività, il regime fiscale di vantaggio, **a partire dal 2012**, è destinato solo a coloro che iniziano una nuova attività, ovvero l'hanno iniziata dopo l'entrata in vigore delle disposizioni che hanno introdotto l'"ex regime dei minimi" (1° gennaio 2008). I contribuenti che hanno iniziato un'attività di impresa dopo il 31 dicembre 2007 e, pur avendo i requisiti per accedere all'ex regime dei minimi, hanno scelto di non avvalersene, qualora intendano beneficiare del regime a partire dal 2012, per il periodo che residua, devono verificare che nel 2011 non sia stato superato il limite dei 30.000 euro di ricavi, imputati secondo il criterio di competenza.

I nuovi e vecchi requisiti necessari per il regime fiscale di vantaggio

E' possibile accedere al nuovo regime fiscale di vantaggio a **condizione** che:

- il contribuente **non abbia esercitato**, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale o d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare **non costituisca**, in alcun modo, una **semplice prosecuzione di altra attività** precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- in caso di **prosecuzione di un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto**, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di accesso al regime agevolato, **non deve essere superiore a 30mila euro**.

I predetti requisiti sono pressoché identici a quelli previsti per l'applicazione del regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo, di cui all'art. 13 della legge n. 388 del 2000, con il forfait del 10%, regime ancora vigente. Ai requisiti sopra richiamati, si sommano quelli già previsti per i vecchi minimi, con il forfait del 20%, dall'art. 1, commi 96 e 99 della legge n. 244 del 2007. In particolare, a norma del comma 96, possono accedere al regime le persone fisiche, residenti nel territorio dello Stato, esercenti attività di impresa, arti o professioni, che **nell'anno di inizio della propria attività presumono:**

- di **conseguire ricavi o compensi in misura non superiore a 30mila euro**; in caso di inizio di attività in corso d'anno, il limite dei 30mila euro di ricavi o compensi deve essere ragguagliato all'anno; ad esempio, per chi inizia l'attività il **1° luglio 2012**, il limite di ricavi o compensi di **30mila euro**, ragguagliato ad anno, è di **15mila euro**, pari cioè ai sei mesi di attività dal 1° luglio 2012 al 31 dicembre 2012;
- di **non effettuare cessioni all'esportazione**, operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, operazioni con lo Stato della Città del Vaticano o con la Repubblica di San Marino, operazioni non imponibili in virtù di trattati ed accordi internazionali;
- di **non sostenere spese per lavoro dipendente o per collaboratori**, anche assunti con le modalità riconducibili ad un progetto o programma di lavoro, o fase di esso, ovvero spese per prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore stesso o dai suoi familiari, ad eccezione dei compensi corrisposti ai collaboratori dell'impresa familiare;
- di **non erogare somme sotto forma di utili di partecipazione** agli associati con apporto costituito da solo lavoro;
- di **non acquistare**, anche mediante contratti di appalto e di locazione, **beni strumentali di valore complessivo superiore a 15.000 euro**; nel caso di esercizio contemporaneo di più attività, occorre fare riferimento alle attività complessivamente esercitate.

Il successivo comma 99 prevede, invece, che **non possono accedere al regime fiscale di vantaggio:**

- le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA;
- i soggetti non residenti;
- i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili, e di mezzi di trasporto nuovi di cui all'art. 53, comma 1, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 (cessione di mezzi di traspor-

to nuovi a soggetti residenti in altri Stati membri);

- gli esercenti attività d'impresa o arti e professioni in forma individuale che contestualmente partecipano a società di persone o associazioni, ovvero a società a responsabilità limitata di cui all'art. 116 del T.U.I.R., che hanno optato per il regime di trasparenza e, che, pertanto, attribuiscono il reddito ai soci partecipanti con i criteri delle società di persone.

Regime dei superminimi vietato a chi era in attività nel 2007

Il nuovo regime dei superminimi del 2012 è comunque vietato alle persone fisiche che dal 2008 erano passate al regime dei minimi, in quanto già in attività nel 2007 o in anni precedenti. Questi contribuenti, cosiddetti "**vecchi minimi**", possono però fruire di un regime contabile agevolato, a condizione che mantengano i requisiti di cui all'art. 1, commi da 96 a 99, della legge 244/2007; essi sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, nonché dalle liquidazioni e dai versamenti periodici IVA. Saranno altresì **esenti dall'IRAP**.

In pratica...

I "vecchi minimi" diventano contribuenti ordinari IVA, eseguendo solo il conguaglio IVA, a debito o a credito, in sede di liquidazione annuale, e saranno contribuenti semplificati ai fini IRPEF. I vecchi minimi sono anche soggetti al controllo induttivo mediante gli studi di settore o i parametri.

La cessazione del regime dei minimi

Nella circolare n. 17/E del 30 maggio 2012, l'Agenzia delle Entrate ricorda inoltre che, a norma del comma 111 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007, il regime fiscale di vantaggio **cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni** di cui al comma 96, o si verifica una delle fattispecie indicate al comma 99.

Il regime cessa di avere applicazione **dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti superano il limite di 30mila euro**, di oltre il 50%. In questo caso sarà dovuta l'IVA relativa ai corrispettivi delle operazioni imponibili effettuate nell'intero anno solare, determinata mediante scorporo a norma dell'ultimo comma dell'art. 27 del decreto IVA, D.P.R. n. 633 del 1972, per la frazione d'anno antecedente il superamento del predetto limite o la corresponsione dei predetti compensi,

salvo il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti relativi allo stesso periodo. La cessazione dall'applicazione del regime dei contribuenti minimi, a causa del superamento di oltre il 50 per

cento del limite di 30mila euro, cioè con incassi superiori a 45mila euro, comporta l'applicazione del regime normale IVA da IVA, e imposte sui redditi in modo ordinario, per i successivi tre anni.

ESEMPIO

Uscita dal regime con incassi superiori a 45mila euro

Nel caso di superamento del limite di 45mila euro nel corso dell'anno 2012, il contribuente, che a fine 2012 ha entrate complessive per 48.400 euro e vende beni soggetti ad aliquota ordinaria del 21%, dovrà "scorporare" l'IVA del 21% sui 48.400 euro di entrate, e considerare l'IVA dovuta di 8.400 euro. In questo caso, il suo volume d'affari effettivo sarà di 40mila euro, per effetto dello "scorporo" dell'IVA sulle vendite effettuate, ma, ai soli fini della verifica del superamento del limite di 45mila euro (30mila euro più 15mila, cioè il 50% di 30mila euro), l'importo da prendere in considerazione è quello complessivo di 48.400 euro. Questo contribuente, in sede di determinazione dell'IVA dovuta, potrà però detrarre l'IVA pagata sugli acquisti effettuati nell'anno 2012. Se, ad esempio, ha acquistato beni strumentali nell'anno per 10mila euro, con IVA detraibile al 21%, pari a 2.100 euro e merci per 18mila euro, con IVA detraibile di 3.780 euro, presenterà una dichiarazione annuale IVA 2013, per l'anno 2012, con IVA detraibile per 5.880 euro (2.100 più 3.780). Tra l'IVA dovuta di 8.400 euro e l'IVA detraibile di 5.880 euro, risulterà a debito IVA per l'importo di 2.520 euro.

Quando si esce dal regime dei superminimi

Nel paragrafo 4 della circolare 17/E, l'Agenzia delle Entrate illustra i casi di disapplicazione o di uscita dal regime dei superminimi, che può avvenire con due modalità alternative:

- 1) **per opzione**, cioè per scelta volontaria del contribuente;
- 2) **per legge**, al superamento dei limiti previsti dal comma 96 ovvero allorquando si realizzi una delle fattispecie indicate nel comma 99 (rimane fermo che i nuovi requisiti previsti dall'art. 27 della Manovra 2011, devono essere posseduti alla data di inizio dell'attività).

L'uscita dal regime per opzione

Il contribuente che, iniziando l'attività, sceglie di usare il regime fiscale per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo di cui all'art. 13 della legge n. 388 del 2000, con il forfait del 10%, deve, invece, **manifestare la propria scelta nel modello AA9** di inizio di attività. I contribuenti che dal 2012 applicano il regime fiscale di vantaggio dei superminimi possono uscirne, optando per la determinazione delle imposte sul reddito e dell'IVA nei modi ordinari. La medesima opzione può essere esercitata dai contribuenti che iniziano un'attività e che, anche in possesso dei requisiti per usare il regime dei superminimi, non intendono beneficiarne. L'opzione per il regime ordinario avviene tramite comportamento concludente, ma deve, in ogni caso, essere comunicata con la dichiarazione annuale IVA (compilando il quadro VO) rela-

tiva al periodo di imposta cui si riferisce la scelta operata. Per regime ordinario, si intende l'applicazione dell'IVA nel modo normale, cioè "IVA da IVA", IVA incassata meno IVA pagata, e l'applicazione dei regimi di cui agli artt. 14 (contabilità ordinaria), 18 (contabilità semplificata) e 19 (contabilità per i professionisti) del D.P.R. 600/1973.

I contribuenti in regime dei superminimi dal 2012, che, a seguito di opzione, escono dal regime fiscale di vantaggio, non potranno più rientrarvi.

L'uscita dal regime per legge

Sono inoltre previsti i casi in cui il contribuente "esce" dal regime dei superminimi per obbligo di legge. L'uscita può verificarsi perché il contribuente non possiede più i requisiti. Il regime fiscale di vantaggio **cessa di avere efficacia** quando, **alternativamente**, il contribuente:

- a) consegue **ricavi o compensi superiori a 30.000 euro**;
- b) effettua una **cessione all'esportazione**;
- c) sostiene **spese per lavoratori dipendenti o collaboratori**;
- d) eroga **somme a titolo di partecipazione agli utili agli associati in partecipazione** con apporto costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;
- e) effettua **acquisti di beni strumentali** che, sommati a quelli dei due anni precedenti, **superano l'ammontare complessivo di 15.000 euro**. Il valore dei beni strumentali cui far riferimento è costituito dall'ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni di acquisto effettuate anche presso soggetti non titolari di partita IVA. I pre-

detti corrispettivi rilevano, ai fini della determinazione del valore complessivo degli acquisti nel triennio, con riguardo ai momenti in cui le operazioni si considerano effettuate ai fini IVA a norma dell'art. 6 del decreto IVA, D.P.R. n. 633 del 1972 (in genere, al momento della consegna o spedizione per l'acquisto di beni mobili; al momento di stipula dell'atto per beni immobili). Per esigenze di semplificazione rilevanti anche ai fini del controllo, i beni strumentali solo in parte impiegati nell'ambito dell'attività di impresa o di lavoro autonomo si considerano per un valore pari al 50 per cento dei relativi corrispettivi.

La possibilità di avvalersi del regime dei superminimi viene meno, altresì, quando si verifica uno dei seguenti eventi indicati nel richiamato comma 99 dell'art. 1 della legge 244/2007:

- a) a causa di un **mutamento dell'attività**, il contribuente rientra in uno dei **regimi speciali ai fini IVA**;
- b) il contribuente **trasferisce la propria residenza all'estero**;
- c) a causa di un mutamento dell'attività, il **contribuente effettua in via esclusiva o prevalente cessioni di fabbricati**, di porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi;
- d) il **contribuente acquisisce partecipazioni in società** di persone, in società a responsabilità limitata con ristretta base proprietaria che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza, ovvero in associazioni professionali costituite per l'esercizio in forma associata di arti o professioni.

Sotto l'aspetto temporale, il regime **cessa di avere efficacia dall'anno successivo a quello in cui vengono a mancare le condizioni** di cui al comma 96, ovvero si realizza una delle fattispecie indicate nel comma 99.

Come si è già detto, però, nel caso in cui i ricavi o compensi superano di oltre il 50 per cento il limite di 30.000 euro, superano cioè il limite di 45mila euro, il regime dei superminimi cessa di avere applicazione nell'anno stesso in cui avviene il superamento. In questo caso, il contribuente dovrà porre in essere gli ordinari adempimenti contabili ed extracontabili posti a carico degli imprenditori e dei professionisti.

L'uscita di legge dal regime dei superminimi, per superamento di oltre il 50 per cento del limite di compensi o ricavi, comporta una serie di adempimenti che il contribuente deve assolvere in relazione al periodo d'imposta in corso al momento del superamento.

In particolare, il contribuente deve:

a) ai fini IVA:

- 1) istituire i registri previsti ai fini IVA, cioè acquisti, corrispettivi o fatture emesse, entro il termine per l'effettuazione della liquidazione periodica relativa al mese o trimestre in cui è stato superato il limite;
- 2) adempiere gli obblighi ordinariamente previsti per le operazioni effettuate dopo il superamento del limite;
- 3) presentare la comunicazione dati (**entro il 28 febbraio dell'anno successivo**) e la dichiarazione annuale IVA entro i termini ordinariamente previsti (**di norma, entro il 30 settembre dell'anno successivo**);
- 4) versare l'imposta a saldo risultante dalla dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è stato superato di oltre il 50 per cento il limite di **45.000 euro** entro i termini ordinariamente previsti;
- 5) annotare i corrispettivi e gli acquisti effettuati anteriormente al superamento del limite entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale IVA;

b) ai fini dell'IRPEF e dell'IRAP:

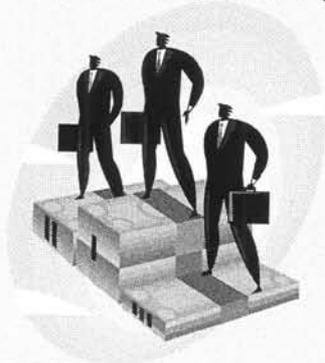
- 1) istituire i registri e le scritture contabili previsti dal decreto sull'accertamento, D.P.R. n. 600/1973, di cui agli artt. 14 (se in contabilità ordinaria), 18 (se in contabilità semplificata) e 19 (contabilità per i professionisti), e annotare le operazioni con le modalità e nei termini stabiliti a decorrere dal mese in cui è stato superato il predetto limite;
- 2) adempiere agli obblighi ordinariamente previsti per le operazioni che determinano il superamento del predetto limite e per quelle effettuate successivamente;
- 3) presentare la comunicazione dati ai fini degli studi di settore e dei parametri e le dichiarazioni relative all'anno in cui è stato superato il limite di **45.000 euro** entro i termini ordinariamente previsti;
- 4) versare, entro il termine ordinariamente previsto, le imposte a saldo, relative all'anno in cui è stato superato il limite di **45.000 euro**, risultanti dalla dichiarazione annuale e calcolate sul reddito determinato nel rispetto delle norme del T.U.I.R., in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito d'impresa, nonché sul valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP);
- 5) annotare le operazioni relative alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, nonché agli acquisti effettuati anteriormente al superamento del predetto limite entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale.

Il superamento del limite dei ricavi o compensi oltre la soglia del 50 per cento implica, inoltre, l'applicazione del regime ordinario per i successivi tre anni; ciò significa che il contribuente deve applicare le regole del regime ordinario per il periodo d'imposta in cui avviene il superamento e per i tre successivi.

L'uscita dal regime a seguito di accertamento del Fisco

E' altresì prevista l'uscita dal regime dei superminimi a seguito di un avviso di accertamento divenuto definitivo. In questo caso, il regime fiscale di vantaggio cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui è accertato in via definitiva il venir meno di una delle condizioni di cui al comma 96, o il realizzarsi di una delle ipotesi elencate nel comma 99, dell'art. 1 della legge 244/2007. Il regime dei superminimi cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui l'accertamento è divenuto definitivo, nel caso in cui i ricavi o i compensi accertati superano il limite di **45mila euro** con l'ulteriore conseguenza, come sopra precisato, che il superamento del limite di **45mila euro** dei ricavi o compensi comporta l'applicazione del regime ordinario per i successivi tre anni.

LA NORMA CON LO SCONTO DEL 90% DEI TRIBUTI DEL TRIENNIO 1990-1992
(per i contribuenti delle province di Catania, Siracusa e Ragusa colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990)



Entrata in vigore

(articolo 9, comma 17, legge 27 dicembre 2002, n. 289, Finanziaria 2003)

1° gennaio 2003



Ultima data per pagare la prima e unica rata del 10% delle imposte dovute



16 aprile 2004

Proroga del condono con lo sconto del 90% (articolo 36-bis, decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, in vigore dal 1° marzo 2008)

31 marzo 2008

Scadenza istanza di rimborso

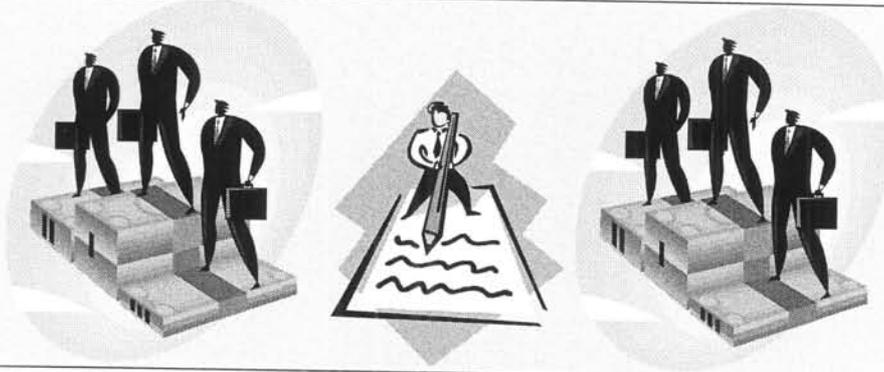
Per chi ha pagato tutto o più del 10% e intende chiedere il rimborso del 90% o della parte eccedente il 10%

31 marzo 2012 (1)

Ricorso - In caso di diniego dell'ufficio, il ricorso deve essere presentato entro 60 giorni. Decorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso senza aver ricevuto un provvedimento negativo dell'ufficio, il contribuente ha **ancora dieci anni di tempo per rivolgersi ai giudici**, secondo l'ordinaria prescrizione civilistica.



(1) Per la Cassazione, ordinanza 22507 dell'11 dicembre 2012, udienza del 7 novembre 2012, hanno diritto al rimborso del 90% i contribuenti che hanno presentato l'istanza entro il **31 marzo 2012**, a norma dell'articolo 38, del Dpr 602/1973, cioè entro 48 mesi dal 31 marzo 2008 <<termine per ricorrere alla sanatoria>> con lo sconto del 90% dei tributi del triennio 1990-1992



FONOGRAMMA N° 1059

DA MINISTERO ESTERNI - SERVIZIO PROTEZIONE CIVILE AT COMANDO STAZIONE CARABINIERI FRANCOFONTE - Stop

URGONO NOTIZIE PRESUNTO SISMA, SOSPETTO EPICENTRO VOSTRA ZONA - Stop -
CALCOLARE DANNI PROVOCATI MOVIMENTO TELLURICO ET CONTROLLARE SCALA
MERCALLI - Stop - RISPONDERE IN FINE STESSO MEZZO, RIPORTANDO GRADI
ESATTI - Stop - RACCOMANDASI MASSIMA URGENZA - Stop -

RISPOSTA

DA COMANDO STAZIONE CARABINIERI FRANCOFONTE AT MINISTERO ESTERNI -
SERVIZIO PROTEZIONE CIVILE - Stop

IDENTIFICATO FINALMENTE SISMA, TRATTASI DI SISMA GIUSEPPE FU GAETANO,
NATO A NAPOLI 5.6.45 ET QUI RESIDENTE, NOTO PREGIUDICATO PER REATI CONTRO
PATRIMONIO ET PERSONA - Stop - PER QUANTO RIGUARDA EPI CENTRO NON
RISULTA NEL NOSTRO ELENCO ANAGRAFICO NE' IN QUELLO DEI COMUNI VICINI A
NOI - Stop - POTREBBE TRATTARSI, SE C'E' STATO ERRORE NELLA VOSTRA
BATTUTA TELEX, DI BEPI CENTRO, CONOSCIUTO ET STIMATO MAESTRO
ELEMENTARE - Stop -

IL MOVIMENTO TELLURICO NON HA PROVOCATO NESSUN DANNO PERCHE' QUESTA
LOCALE CASERMA TIENE SOTTO CONTROLLO TUTTI I MOVIMENTI, COMPRESI QUELLI
POLITICI, SINDACALI ET RELIGIOSI - Stop - NON ABBIAMO POTUTO CONTROLLARE
LA SCALA DEL SIGNOR MERCALLI, POICHE' LO STESSO SI E' ALLONTANATO DAL SUO
DOMICILIO ET SCONOSCESI SUO ATTUALE RECAPITO - Stop - PER NOI CARABINIERI
I GRADI GLI STESSI DI PRIMA SONO, IO APPUNTATO SONO ED IL MIO COLLEGA
CARABINIERE SEMPLICE E' - Stop - INFINE CI SCUSIAMO PER NON AVER RISPOSTO
PRIMA PERCHE' QUI C'E' STATO UN TERREMOTO DELLA MADONNA - Stop

