

## In evidenza



Notizie *Flash*

Tutte le semplificazioni del decreto sviluppo



Focus di pratica professionale

Il quadro CM per i contribuenti minimi in Unico 2011



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

Gli accessi negli studi professionali: profili di tutela del contribuente nella recente giurisprudenza

# Sommario



## Notizie Flash

- Tutte le semplificazioni del decreto sviluppo pag.3
- 5 per mille - *countdown* per la chiusura della campagna 2011 pag.4
- Case fantasma: maxi-sanzioni solo a partire dal 1° maggio pag.4
- Cessione fabbricati: la plusvalenza è tassata in base alla destinazione del bene pag.5
- *Impairment* e avviamento per le assicurazioni: le linee guida dell'Oic pag.5
- Spv estere: imposta sostitutiva a due vie in conformità alla normativa nazionale pag.5
- Dichiarazione integrativa: accertamento esteso se il contribuente non paga pag.5
- Rimborsi Iva: le risoluzioni dell'A.F. non cambiano i termini per la domanda pag.6
- Le provvigioni sono deducibili solo in seguito all'esecuzione del contratto pag.6
- Frodi carosello: deducibile l'Iva sulle fatture soggettivamente inesistenti pag.6
- Accertamento induttivo legittimo sui conti bancari dell'investitore pag.6
- Redditometro: legittimo l'accertamento sull'auto aziendale pag.6
- Il lavoratore in "nero" ha comunque l'obbligo di dichiarare i compensi pag.6
- Dichiarazione congiunta: anche i coniugi separati sono obbligati in solido pag.7
- Abuso di diritto: il Fisco non può giudicare le scelte degli imprenditori pag.7
- È iniziata la campagna di controlli sui redditi d'affitto 2006 pag.7
- Utilizzo in compensazione con F24 del credito d'imposta pag.7
- Versamento con F24 delle somme dovute a seguito di controllo formale pag.7
- Studi in lavorazione: i *cluster* di aprile pag.7
- *Software Parametri, Iva74-bis 2011* e strutture sanitarie private pag.8



## Focus di pratica professionale

- [Il bonus capitalizzazioni e la Tremonti-ter nel modello Unico 2011](#) pag.9
- [Il quadro CM per i contribuenti minimi in Unico 2011](#) pag.14



## Il Punto sull'Iva

- [Compensazione "orizzontale" dei crediti Iva: recenti chiarimenti delle Entrate e nuove attribuzioni per l'emissione degli atti di recupero](#) pag.21



## Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Gli accessi negli studi professionali: profili di tutela del contribuente nella recente giurisprudenza](#) pag.27



## Scadenario

- [Principali scadenze dal 16 al 31 maggio 2011](#) pag.33



### Notizie flash

#### DECRETO SVILUPPO

##### Tutte le semplificazioni del decreto sviluppo

Il Consiglio dei Ministri ha approvato nella seduta del 5 maggio, il **decreto legge sviluppo**, che contiene tra l'altro misure di semplificazione per le imprese e agevolazioni fiscali. Di seguito si riportano le principali novità di interesse.

Bonus ricerca: art.1 - viene istituito in via sperimentale per il 2011 e il 2012 un credito d'imposta del 90% per le imprese che finanziano progetti di ricerca in università o enti pubblici di ricerca. Il credito di imposta compete in tre quote annuali a decorrere da ciascuno degli anni 2011 e 2012, per l'importo percentuale che eccede la media degli investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010. Inoltre, l'importo degli investimenti in tali progetti di ricerca è integralmente deducibile dall'imponibile delle imprese. Le modalità di fruizione saranno definite da un apposito provvedimento.

Bonus Sud: art.2 - viene introdotto un credito d'imposta per l'assunzione a tempo indeterminato di lavoratori svantaggiati nella misura del 50% dei costi salariali sostenuti nei 12 mesi successivi all'assunzione. Occorrerà il via libera della Ue.

Accertamenti esecutivi: art.7 - in caso di richiesta di sospensione degli atti esecutivi, non si procederà all'esecuzione fino alla decisione del giudice e comunque per un periodo non superiore a 120 giorni dalla data di notifica dell'istanza. Rientrano tra gli accertamenti esecutivi anche quelli emessi ai fini Irap. In relazione alle somme accertate non è dovuta la sanzione per omesso o tardivo versamento (art.13 del D.Lgs. n.471/97).

Controlli nelle imprese: art.7 - gli accessi presso le imprese saranno unificati, distribuiti con cadenza massima semestrale e non potranno durare più di 15 giorni di "effettiva presenza" in caso di accesso presso imprese in contabilità semplificata e presso lavoratori autonomi.

Rivalutazione quote e terreni: art.7 - vengono riaperti i termini per la rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni, con la possibilità, in alternativa al rimborso, di compensare l'imposta sostitutiva versata con la precedente rivalutazione. Il versamento dell'imposta dovrà essere versato entro il 30 giugno 2012.

Spesometro: art.7 - viene disposta l'abolizione della comunicazione telematica da parte di artigiani e commercianti per acquisti superiori a €3.000 in caso di pagamento con carte di credito, prepagate e *bancomat*.

Beni obsoleti: art.7 - viene portato a €10.000 il valore dei beni obsoleti di cui le imprese potranno disfarsi, con atto notarile senza ulteriori comunicazioni preventive.

Comunicazioni al sostituto: art.7 - è abolito l'obbligo di comunicazione annuale al sostituto d'imposta dei dati relativi alle detrazioni per carichi di famiglia, se i dati rimangono invariati rispetto all'anno precedente. L'applicazione della norma avverrà nel 2012.

Comunicazione 36%: art.7 - viene abolito l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate l'avvio dei lavori di ristrutturazione per fruire della detrazione del 36%, sarà sufficiente la comunicazione al Comune.

[Consiglio dei  
Ministri  
bozza  
decreto legge  
5/05/11](#)



**Contabilità semplificata:** art.7 - il regime viene esteso a €400.000 di ricavi per le imprese di servizi e €700.000 per le altre imprese. Inoltre, tali imprese potranno dedurre fiscalmente l'intero costo per spese non superiori a €1000, nel periodo di imposta in cui ricevono la fattura.

**Ulteriori semplificazioni con il Fisco:** art.7 - i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali ovvero che da questi possono essere direttamente acquisite da altre Amministrazioni; la richiesta per rimborso d'imposta fatta dal contribuente in dichiarazione può essere mutata in richiesta di compensazione entro 120 giorni dalla presentazione della dichiarazione stessa; i versamenti e gli adempimenti, anche se solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo; viene abolita, per importi minori, la richiesta per ottenere la rateizzazione dei debiti tributari conseguenti al controllo delle dichiarazioni e alla liquidazione di redditi soggetti a tassazione separata, ed esclusione della fideiussione per la prima rata.

**Fatture:** art.7 - Si eleva €300 la soglia per poter riepilogare in un unico documento le fatture ricevute in un mese.

**Scheda carburante:** art.7 - viene abolito l'obbligo di compilare la scheda carburante qualora si utilizzino carte di credito o prepagate.

*Nel prossimo numero della Circolare sarà proposta una tabella riepilogativa del decreto.*

## ENTI NON PROFIT

### 5 per mille - *countdown* per la chiusura della campagna 2011

L'Agenzia delle Entrate **comunica** che il 7 maggio si chiude la campagna 2011 per gli enti del volontariato e le associazioni sportive dilettantistiche che intendono iscriversi negli elenchi dei beneficiari del 5 per mille. Ancora poche ore a disposizione dei ritardatari che, utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, *Fisconline* o *Entratel*, possono compilare *online* il modulo di iscrizione, secondo le regole dettate dalla C.M. n.9/E del marzo scorso. A partire dal 14 maggio sarà possibile consultare, sul sito *web* una prima lista provvisoria degli iscritti, compresi anche gli altri enti (ricerca sanitaria, ricerca scientifica e università) che hanno presentato la domanda rispettivamente al Ministero della Salute e al Ministero competente. Sarà poi possibile, entro il 20 maggio, provvedere a correggere eventuali errori formali e sanare le irregolarità di iscrizione degli enti del volontariato e delle associazioni sportive dilettantistiche.

Agenzia Entrate  
comunicato  
16/02/11  
Sito Web



## MILLEPROROGHE

### Case fantasma: maxi-sanzioni solo a partire dal 1° maggio

Le nuove maxi-sanzioni, previste dall'art.2 del D.Lgs. n.23/11, per l'inadempimento degli obblighi di dichiarazione degli immobili, o delle relative variazioni di consistenza o di destinazione degli stessi, si applicano solo se la violazione è stata commessa a partire dal 1° maggio 2011. Per le violazioni commesse prima di tale data si applicano invece gli importi vigenti fino al 30 aprile, indipendentemente dalla data di accertamento dell'irregolarità. Sono queste le indicazioni, per l'applicazione della nuova disciplina sanzionatoria, fornite dall'Agenzia del Territorio con **la circolare n.4 del 29 aprile**.

[Agenzia Territorio  
circolare  
29/04/11  
n.4](#)



## REDDITI DIVERSI

[Commissione  
Finanze  
risposta  
interrogazione  
4/05/11  
n.5-04701](#)



**Cessione fabbricati: la plusvalenza è tassata in base alla destinazione del bene**  
Per determinare la tassazione della plusvalenza emergente dalla cessione di un fabbricato da demolire (del tutto o in parte), occorre stabilire la destinazione del bene, valutando se l'effettivo oggetto della cessione sia costituito dall'immobile o dall'area edificabile sulla quale è collocato. qualora l'oggetto sia costituito da terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, si assume che la cessione abbia in ogni caso natura speculativa. Conseguentemente, in tale ipotesi, non si ha riguardo al tempo intercorso fra acquisto e cessione dei terreni e la plusvalenza è sempre tassabile. È questa la risposta fornita dal sottosegretario Viale in Commissione Finanze della Camera all'**interrogazione n.5-04701 del 4 maggio**.

## CONTABILITÀ E BILANCIO

[Oic  
4/05/11  
lfrs n.2.2](#)



**Impairment e avviamento per le assicurazioni: le linee guida dell'Oic**  
L'Organismo italiano di contabilità ha approvato in via definitiva l'Applicazione **lfrs n.2.2** "Impairment e avviamento" per il settore assicurativo. L'obiettivo del documento è di analizzare alcune peculiarità proprie del settore assicurativo nell'effettuazione degli *impairment test*, andando così a colmare le lacune dello las n.36 e della relativa Applicazione n.2. Il nuovo documento si applica ai bilanci consolidati predisposti dalle compagnie di assicurazione e ai bilanci individuali redatti secondo gli las/lfrs. Si precisa, che le considerazioni e le esemplificazioni effettuate potranno essere rivisitate per tenere conto degli sviluppi della Fase II del Progetto *Insurance Contracts*, nonché a seguito di eventuali variazioni dei principi contabili internazionali.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[R.M.  
3/05/11  
n.53](#)



**Spv estere: imposta sostitutiva a due vie in conformità alla normativa nazionale**  
Se le operazioni di cartolarizzazione sono conformi alla normativa nazionale (ex L. n.130/99), ai proventi dei titoli obbligazionari emessi dalla Spv (società veicolo) estera di pertinenza di soggetti residenti in Italia si renderà applicabile l'imposta sostitutiva di cui all'art.2 del D.Lgs. n.239/96 (12,50% se i titoli hanno una scadenza pari o superiore a 18 mesi; 27% se hanno una scadenza inferiore a 18 mesi). Diversamente, qualora l'operazione non sia in linea con la normativa italiana, ai proventi dei titoli si applicherà la disciplina dei *c.d. titoli atipici* di cui agli artt.5 e 8 del D.L. n.512/83 che prevede l'applicazione, da parte degli intermediari che intervengono nel pagamento, di una ritenuta del 27%. Questo il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.53 del 3 maggio**.







## CONTENZIOSO TRIBUTARIO



[Cassazione  
ordinanza  
2/05/11  
n.9654](#)




**Dichiarazione integrativa: accertamento esteso se il contribuente non paga**  
La definizione delle pendenze tributarie si può considerare avvenuta solo se i contribuenti che abbiano presentato le dichiarazioni integrative e non abbiano eseguito, in tutto o in parte, i dovuti versamenti, abbiano poi provveduto, alla scadenza della rata, o prima dell'inizio dell'azione esecutiva, al pagamento delle somme iscritte a ruolo. Se il contribuente non adempie a questi obblighi non ha luogo la definizione, e l'Amministrazione Finanziaria riacquista il potere di esercitare l'azione di accertamento con riferimento a tutti i periodi di imposta indicati nella dichiarazione integrativa. È quanto affermato dalla Corte di Cassazione nell'**ordinanza n.9654 del 2 maggio**, con la quale ha respinto il ricorso di un contribuente contro l'accertamento notificato nonostante la presentazione della dichiarazione integrativa, poiché non c'era traccia di versamenti effettuati a copertura della stessa.





<p><a href="#">Cassazione ordinanza 2/05/11 n.9653</a></p> 	<p><b>Rimborsi Iva: le risoluzioni dell’A.F. non cambiano i termini per la domanda</b>  In tema di rimborso Iva, nei casi in cui si faccia applicazione della disciplina generale prevista dall’art.21, co.2, D.Lgs.546/92, il termine di due anni per la presentazione della domanda di restituzione dell’imposta versata in eccedenza decorre “dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione”, e quindi non dalla data di emanazione di risoluzioni dell’Amministrazione Finanziaria interpretative della normativa. È questo il principio espresso dalla Corte di Cassazione che, con l’<b>ordinanza n.9653 del 2 maggio</b>, ha ribadito la precedente e consolidata giurisprudenza della stessa Corte.</p>
<p><a href="#">Cassazione sentenza 29/04/11 n.9539</a></p> 	<p><b>Le provvigioni sono deducibili solo in seguito all’esecuzione del contratto</b>  Il diritto del preponente a dedurre le provvigioni passive non sorge nel momento in cui nasce il diritto alla provvigione in capo all’agente, cioè alla conclusione dell’affare tra agente e cliente, bensì solo nel momento in cui il preponente abbia concretamente eseguito la prestazione prevista dal contratto e registrato il relativo ricavo. Nel caso di specie la Corte di Cassazione, con la <b>sentenza n.9539 del 29 aprile</b>, ha respinto il ricorso di una società contro l’accertamento di un maggiore reddito imponibile, perché aveva dedotto il costo delle provvigioni nell’anno in cui l’agente, concludendo l’accordo, aveva ottenuto il diritto al riconoscimento del corrispettivo, e non in seguito all’esecuzione del contratto, di cui tra l’altro non c’era traccia nelle scritture contabili.</p>
<p><a href="#">Cassazione sentenza 29/04/11 n.9537</a></p> 	<p><b>Frodi carosello: deducibile l’Iva sulle fatture soggettivamente inesistenti</b>  Una società coinvolta in un procedimento penale per “frode carosello”, può dedurre i costi Iva indetraibili documentati da fatture soggettivamente inesistenti, a condizione che la prova degli oneri sostenuti in relazione all’avvenuto scambio di beni sia fornita con mezzi che, seppure diversi dalle scritture contabili, costituiscono elementi certi e precisi. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la <b>sentenza n.9537 del 29 aprile</b>.</p>
<p><a href="#">Cassazione sentenza 29/04/11 n.9535</a></p> 	<p><b>Accertamento induttivo legittimo sui conti bancari dell’investitore</b>  Con la <b>sentenza n.9535 del 29 aprile</b> la Cassazione ha riconosciuto legittimo l’accertamento induttivo fondato sui dati desumibili dai conti bancari del contribuente che investe in titoli, se viene riscontrato un notevole incremento del flusso di denaro non conciliabile con il normale rendimento del mercato finanziario. In tali casi l’onere probatorio dell’Amministrazione Finanziaria si ritiene assolto, mentre spetta al contribuente l’onere di dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non siano riferibili a operazioni imponibili.</p>
<p><a href="#">Cassazione sentenza 29/04/11 n.9549</a></p> 	<p><b>Redditometro: legittimo l’accertamento sull’auto aziendale</b>  Il possesso di autoveicoli costituisce sempre un elemento indicativo della capacità contributiva, pertanto è legittimo l’accertamento nel caso in cui l’auto sia strumentale all’attività aziendale e il contribuente ne deduca le spese relative senza fornire alcuna prova di aver provveduto all’annotazione del registro dei beni ammortizzabili, condizione necessaria alla deducibilità delle spese relative a beni strumentali (ex art.16 DPR n.600/73). È quanto sancito dalla Corte di Cassazione con la <b>sentenza n.9549 del 29 aprile</b>.</p>
<p><a href="#">Cassazione sentenza 5/05/11 n.9867</a></p> 	<p><b>Il lavoratore in “nero” ha comunque l’obbligo di dichiarare i compensi</b>  Il lavoratore pagato “a nero” deve comunque dichiarare al Fisco i compensi percepiti. In presenza dell’obbligo di effettuare la ritenuta d’acconto, l’intervento del sostituto d’imposta lascia inalterata la posizione del sostituito, il quale è specificamente gravato dall’obbligo di dichiarare i redditi assoggettati a ritenuta. Da ciò consegue che quando la ritenuta non sia stata operata su emolumenti che costituiscono componente di reddito, all’omissione del sostituto dovrà ovviare il percettore, dichiarando i relativi proventi, poiché anch’essi formano l’imponibile sul quale sarà calcolata l’imposta dovuta. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la <b>sentenza n.9867 del 5 maggio</b>.</p>

<p><a href="#">Cassazione sentenza 29/04/11 n.9548</a></p> 	<p><b>Dichiarazione congiunta: anche i coniugi separati sono obbligati in solido</b>  L'opzione per la dichiarazione dei redditi congiunta comporta: a) che gli accertamenti in rettifica siano effettuati a nome di entrambi i coniugi e notificati nei confronti del marito; b) che i coniugi siano responsabili in solido per il pagamento dell'imposta e dei relativi oneri accessori (ex art.17, L. n.144/77). Tale regime giuridico del debito d'imposta non è in alcun modo influenzato dal venir meno, successivamente alla dichiarazione congiunta, della convivenza matrimoniale per separazione personale. Inoltre la responsabilità solidale, prevista al sopracitato articolo, non può essere esclusa nemmeno per quanto concerne l'origine delittuosa dei redditi accertati. Nel caso di specie la Corte di Cassazione, con la <b>sentenza n.9548 del 29 aprile</b>, ha accolto il ricorso dell'A.F., riconoscendo legittima la pretesa fiscale nei confronti della contribuente che dopo la separazione non intendeva versare le imposte sui proventi illeciti dell'ex-marito.</p>
<p><a href="#">CTP Milano sentenza 4/04/11 n.128/03/11</a></p> 	<p><b>Abuso di diritto: il Fisco non può giudicare le scelte degli imprenditori</b>  L'Agenzia delle Entrate non è tenuta a indagare sulle scelte imprenditoriali, ma deve solo prendere atto dei fatti economici che gli imprenditori pongono in essere. Secondo questo principio l'A.F. non può, dunque, giudicare come priva di valida ragione economica un'operazione commerciale compiuta nel rispetto di un accordo valido a tutti gli effetti stipulato tra due società e non può nemmeno pretendere spiegazioni giustificative, in quanto tali scelte imprenditoriali spettano solo e soltanto agli imprenditori, in un contesto commerciale di stipula di negozio giuridico. Lo ha stabilito la CTP di Milano con la <b>sentenza n.128/03/11 del 4 aprile</b>.</p>


### ACCERTAMENTO, VERIFICHE E CONTROLLI

<p><a href="#">Agenzia Entrate comunicato 2/05/11</a></p> 	<p><b>È iniziata la campagna di controlli sui redditi d'affitto 2006</b>  L'Agenzia delle Entrate, con il <b>comunicato stampa del 2 maggio</b>, ha reso noto che il Centro operativo di Pescara ha inviato le prime notifiche di accertamento parziale relative ai controlli automatizzati sui redditi derivanti dalla locazione di fabbricati 2006. Per agevolare la collaborazione con i contribuenti l'Agenzia ha istituito anche un numero verde dedicato: 848.448.833.</p>
---	--

### CODICI TRIBUTO

<p><a href="#">R.M. 2/05/11 n.52</a></p> 	<p><b>Utilizzo in compensazione con F24 del credito d'imposta</b>  L'Agenzia delle Entrate, con la <b>risoluzione n.52 del 2 maggio</b>, ha istituito il codice tributo - <b>6833</b> - denominato "Credito d'imposta reintegro somme anticipate ai sensi dell'art.11, co.8, D.Lgs. n.252/05" per utilizzare in compensazione, tramite F24, il credito d'imposta formatosi a seguito del reintegro dei fondi pensione.</p>
<p><a href="#">R.M. 2/05/11 n.51</a></p> 	<p><b>Versamento con F24 delle somme dovute a seguito di controllo formale</b>  Con la <b>risoluzione n.51 del 2 maggio</b> l'Agenzia delle Entrate ha istituito sei nuovi codici tributo per consentire il versamento, tramite F24, delle somme dovute a seguito del controllo formale delle dichiarazioni (ex art.36-ter del DPR n.600/73).</p>

### STUDI DI SETTORE

<p><a href="#">Agenzia Entrate studi di settore 3/05/11 Sito web</a></p> 	<p><b>Studi in lavorazione: i cluster di aprile</b>  Sul sito <i>web</i> delle Entrate sono stati pubblicati i <b>cluster</b> (gruppi omogenei) risultati dalle elaborazioni dei dati relativi agli Studi di settore in lavorazione per il periodo d'imposta 2011, relativi al mese di aprile.  (Percorso: <a href="http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home">http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home</a> - Strumenti - Studi di settore - Metodologie - Cluster (studi in lavorazione) - Aprile 2011)</p>
--	---

## AGGIORNAMENTO SOFTWARE

### Software Parametri, Iva74-bis 2011 e strutture sanitarie private

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- **il software Parametri 2011** che consente di determinare i ricavi o compensi realizzabili da parte dei contribuenti esercenti attività d'impresa o arti e professioni per le quali non risultano approvati gli studi di settore, ovvero, anche se approvati, presentano condizioni di inapplicabilità non estensibili ai parametri.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Dichiarare - Studi di settore e parametri - Parametri 2011 - Compilazione - Software di compilazione)

- **la versione 1.0.0** del 3/05/11 del **software Iva 74 bis 2011** e della relativa procedura di controllo;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Dichiarare - Dichiarazioni Iva - Iva 74 bis/2011 - Compilazione e invio - Software di compilazione)

- **la versione 2.1.5** del 3/05/11 della procedura di controllo relativa alle **Comunicazioni da Enti Esterni** che consente di verificare la conformità dei file alle specifiche tecniche approvate;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Comunicare Dati - Comunicazioni Operatori finanziari - Transfer pricing - Compilazione e invio - Procedura di controllo)

- **la versione 1.0.1** del 29/04/11 della procedura di controllo **Comunicazione dell'impronta dei documenti informatici rilevanti ai fini tributari**;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Versare - F24 - Compilazione e invio - Procedura di controllo)

- **la versione 1.0.2** del 29/04/11 della procedura di controllo per la trasmissione delle comunicazioni da parte delle **strutture sanitarie private**.

Agenzia Entrate  
software  
Sito Web



Accedi all' Area Riservata



E\_mail

Le ricordiamo che all'interno dell'Area riservata è attivo il **nuovo servizio dedicato agli Abbonati** che desiderano offrire suggerimenti, casi di studio e idee su argomenti da approfondire.

Gli spunti più interessanti saranno oggetto di discussione nel nostro Comitato scientifico e sviluppati nei prossimi numeri.





## ***Il bonus capitalizzazioni e la Tremonti-ter nel modello Unico 2011***

L'articolo 5 del D.L. n.78/09, convertito dalla L. n.102/09, ha previsto una doppia agevolazione per le imprese:

<b>BONUS CAPITALIZZAZIONI</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Il <i>bonus</i> capitalizzazioni consiste nell'esclusione da tassazione (ai fini Irpef/Ires ed Irap) di un importo pari al 3% annuo degli aumenti di capitale sociale eseguiti dalle società di capitali e di persone, purché perfezionati dai versamenti di soci persone fisiche tra il 5 agosto 2009 ed il 5 febbraio 2010, per cinque periodi di imposta.</li><li>• Sono agevolati anche i versamenti eseguiti a seguito di costituzione di una nuova società.</li><li>• La deduzione è fruibile per il periodo di imposta in corso alla data di perfezionamento dell'aumento di capitale e per i quattro successivi.</li><li>• La compilazione del modello Unico e del modello Irap è legata all'indicazione dell'importo degli aumenti di capitale perfezionati tra il 1° gennaio 2010 e il 5 febbraio 2010 ovvero all'indicazione della deduzione del 3% valevole per il secondo anno per quelli perfezionati tra il 5 agosto 2009 e il 31 dicembre 2009.</li></ul>
<b>TREMONTI-TER</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• La Tremonti-ter consiste nella detassazione (ai fini Irpef/Ires ma non Irap) di un importo pari al 50% del valore degli investimenti effettuati tra il 1° luglio 2009 e il 30 giugno 2010 in macchinari e attrezzature nuovi individuati alla divisione 28 della tabella Ateco 2007.</li><li>• Per quanto riguarda l'attività svolta dalle parti sia il cedente sia l'acquirente possono appartenere ad altro codice attività.</li><li>• La deduzione è fruibile per intero al momento dell'esecuzione dell'investimento, che coincide con il momento della consegna o spedizione, per quanto riguarda i beni mobili.</li><li>• Anche in questo caso la compilazione del modello Unico riguarda gli investimenti effettuati tra il 1° gennaio 2010 e il 30 giugno 2010. La diminuzione delle imposte rileverà solo sul calcolo del saldo e non sui versamenti degli acconti, che dovranno essere determinati al lordo della agevolazione.</li></ul>

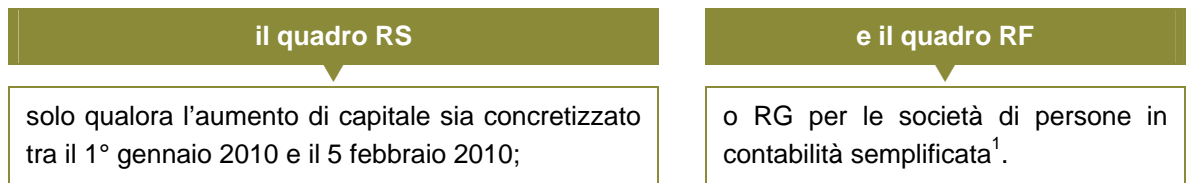
L'Agenzia delle Entrate ha emanato la [R.M. n.132 del 20 dicembre 2010](#) in merito alla possibilità di modificare la dichiarazione dei redditi nei casi in cui la cumulabilità dell'agevolazione Tremonti-ter con agevolazioni non fiscali dipenda dalle determinazioni delle altre amministrazioni eroganti. Nel merito sono stati esaminati i presupposti che consentono ai contribuenti di emendare la dichiarazione dei redditi, mediante l'invio di una dichiarazione integrativa: se si tratta di errori od omissioni che comportino la correzione dei dati dichiarati, la dichiarazione integrativa è finalizzata alla corretta determinazione del reddito imponibile e non a modificare scelte (opzioni) più o meno favorevoli.

Il principio desunto dal documento di prassi è, quindi, che la mancata indicazione della variazione diminutiva della Tremonti-ter entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria non è di ostacolo alla possibilità di avvalersi della stessa deduzione in sede di presentazione di una dichiarazione integrativa.

## Il **bonus capitalizzazioni** in dichiarazione

L'agevolazione è assegnata alla società, che esegue una variazione in diminuzione dal suo reddito imponibile per cinque anni, pari al 3% dell'aumento di capitale eseguito (nel limite di € 500.000) tra il 5 agosto 2009 e il 5 febbraio 2010.

Al fine della determinazione della base imponibile per la tassazione dell'imposta sul reddito (Irppef/Ires), nel modello Unico vanno compilati:



Il **bonus capitalizzazioni** va così gestito:

➔ nel modello Unico di una società di capitali:

- rigo RS104 (colonne 1 e 2) destinato all'indicazione dell'importo dell'aumento di capitale effettuato tra il 1° gennaio 2010 e il 5 febbraio 2010 e della quota del 3% detassata;

Bonus capitalizzazione (D.L. n. 78 del 2009, art. 5, comma 3-ter)	RS104	Aumento di capitale		Agevolazione	
		1	2	3%	2
			,00		,00

- rigo RF50 in cui nelle colonne 3 e 6 va riportato l'importo escluso dal reddito già indicato nel rigo RS104 colonna 2 ovvero derivante da un aumento di capitale perfezionato nel periodo di imposta precedente (cioè che fruisce della deduzione per il secondo dei cinque anni previsti, senza che debba essere indicato nel rigo RS104, in quanto è già stato indicato nel rigo RS143 del modello Unico dell'anno precedente);

RF50 Reddito esente e detassato	1		2		3		4		5		6	
			,00		,00			,00		,00		,00

➔ nel modello Unico di una società di persone in contabilità ordinaria:

- rigo RS39 (colonne 1 e 2) destinato all'indicazione dell'importo dell'aumento di capitale effettuato tra il 1° gennaio 2010 e il 5 febbraio 2010 e della quota del 3% detassata;

Bonus capitalizzazione (D.L. n. 78 del 2009, art. 5, comma 3-ter)	RS39	Aumento di capitale		Agevolazione	
		1	2	3%	2
			,00		,00

- rigo RF46 colonne 2 e 4 in cui va riportato l'importo escluso dal reddito già indicato nel rigo RS39 colonna 2 ovvero derivante da un aumento di capitale perfezionato nel periodo di imposta precedente per le società di persone in contabilità ordinaria<sup>2</sup> (cioè che fruisce della deduzione per il secondo dei cinque anni previsti, senza che debba essere indicato nel rigo RS39, in quanto è già stato indicato nel rigo RS41 del modello Unico dell'anno precedente).

RF46 Reddito detassato	(di cui)	Tremonti-ter		Bonus capitalizzazione		Tremonti tessile		4
		1	2	3	4			
			,00		,00		,00	

➔ nella dichiarazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap/2011) la deduzione andrà dichiarata:

- nel rigo nel rigo IC71 se trattasi di una società di capitali o di una società di persone in contabilità ordinaria che abbia optato per il criterio di determinazione della base imponibile delle società di capitali;

IC71 Rendimento presunto del 3% degli aumenti di capitale	
	,00

<sup>1</sup> Per le imprese marittime che si avvalgono del regime di determinazione forfetario del reddito dovrà essere compilato il rigo RT13 del modello Unico SC o il rigo RJ13 del modello Unico SP.

<sup>2</sup> Per le società di persone in contabilità semplificata andranno compilati i righi RS39 e RG22 col. 2 e 4, ovvero il solo rigo RG22 col. 2 e 4 nel caso di deduzione derivante da aumento di capitale perfezionato nel periodo di imposta precedente.

- o nel rigo IP71 se trattasi di una società di persone (tranne qualora sia in contabilità ordinaria e abbia esercitato l'opzione).

IP71 Rendimento presunto del 3% degli aumenti di capitale	,00
---	-----

### Esempio 1

Aumento di capitale di € 90.000 perfezionato il 25 gennaio 2010 dai soci persone fisiche di una società a responsabilità limitata, in Unico 2011 andranno compilati i rigi RS104 e il rigo RF50. Nel modello Irap 2011 andrà compilato il rigo IC71.

<b>Bonus capitalizzazione</b> (D.L. n. 78 del 2009, art. 5, comma 3-ter)	RS104	Aumento di capitale		Agevolazione					
		1	90.000,00	3%	2	2.700,00			
		1	,00	2	,00				
RF50	Reddito esente e detassato	3	2.700,00	4	,00	5	,00	6	2.700,00
IC71	Rendimento presunto del 3% degli aumenti di capitale							2.700,00	

### Esempio 2

Aumento di capitale di € 90.000 perfezionato il 25 novembre 2009 dai soci persone fisiche di una società a responsabilità limitata, in Unico 2011 andrà compilato il rigo RF50. Nel modello Irap 2011 andrà compilato il rigo IC71.

		1	,00	2	,00				
RF50	Reddito esente e detassato	3	2.700,00	4	,00	5	,00	6	2.700,00
IC71	Rendimento presunto del 3% degli aumenti di capitale							2.700,00	

### Esempio 3

Aumento di capitale di € 10.000 perfezionato il 25 gennaio 2010 dai soci persone fisiche di una società in nome collettivo in contabilità ordinaria, in Unico 2011 andranno compilati i rigi RS39 e il rigo RF46. Nel modello Irap 2011 andrà compilato il rigo IP71.

<b>Bonus capitalizzazione</b> (D.L. n. 78 del 2009, art. 5, comma 3-ter)	RS39	Aumento di capitale		Agevolazione					
		1	10.000,00	3%	2	300,00			
RF46	Reddito detassato	Tremonti-ter		Bonus capitalizzazione		Tremonti tessile		4	
	(di cui	1	,00	2	300,00	3	,00		300,00
IP71	Rendimento presunto del 3% degli aumenti di capitale							300,00	

### Esempio 4

Aumento di capitale di € 10.000 perfezionato il 25 novembre 2009 dai soci persone fisiche di una società in nome collettivo in contabilità ordinaria, in Unico 2011 andrà compilato il rigo RF46. Nel modello Irap 2011 andrà compilato il rigo IP71.

RF46	Reddito detassato	Tremonti-ter		Bonus capitalizzazione		Tremonti tessile		4	
	(di cui	1	,00	2	300,00	3	,00		300,00
IP71	Rendimento presunto del 3% degli aumenti di capitale							300,00	

### La Tremonti-ter in dichiarazione

La variazione in diminuzione corrispondente alla metà del valore degli investimenti in attrezzature e macchinari nuovi effettuati tra il 1° gennaio 2010 e il 30 giugno 2010 non prevede limiti quantitativi e va effettuata per intero nella dichiarazione dell'esercizio in cui si è verificato il momento rilevante per l'effettuazione dell'investimento (che può avvenire non solo mediante l'acquisto, ma anche mediante la stipula di un contratto di appalto, di locazione finanziaria o mediante la costruzione interna del bene). Qualora dalla

deduzione fiscale pari al 50% del valore del bene si generi una perdita fiscale, la stessa è fruibile tramite le ordinarie regole di utilizzo delle perdite formate in regime di impresa e andrà di conseguenza compilato il prospetto relativo al riporto delle perdite in Unico. Al fine della determinazione della base imponibile per la tassazione dell'imposta sul reddito (Irpef/Ires) nel modello Unico vanno compilati il quadro RS e il quadro RF (o RG per le ditte individuali e le società di persone in contabilità semplificata)<sup>3</sup>.

La Tremonti-ter va così gestita:

⇒ Nel modello Unico di una società di capitali:

- rigo RS102 (colonne 1 e 2) destinato all'indicazione dell'importo dell'investimento agevolabile e del 50% dello stesso;

Incentivo fiscale Art. 5, c. 1 D.L. n. 78/2009 (Tremonti-ter)	RS102	Ammontare degli investimenti		Incentivo fiscale	
		1	2	1	2
		,00	50%	,00	,00

- rigo RF50 in cui nelle colonne 2 e 6 va riportato l'importo escluso dal reddito già indicato nel rigo RS102 colonna 2.

RF50 Reddito esente e detassato	1		2		3		4		5		6	
		,00		,00		,00		,00		,00		,00

⇒ Nel modello Unico di una società di persone:

- rigo RS23 (colonne 1 e 2) destinato all'indicazione dell'importo dell'investimento agevolabile e del 50% dello stesso;

Incentivo fiscale art. 5, comma 1 D.L. n. 78/2009 (Tremonti-ter)	RS23	Ammontare degli investimenti		Incentivo fiscale	
		1	2	1	2
		,00	50%	,00	,00

- rigo RF46 colonne 1 e 4 in cui va riportato l'importo escluso dal reddito per le società di persone in contabilità ordinaria e rigo RG22 colonne 1 e 4 in cui va riportato l'importo escluso dal reddito per le società di persone in contabilità semplificata (in entrambi i righi l'importo deve corrispondere con quello già indicato nel rigo RS23 colonna 2).

RF46 Reddito detassato	Tremonti-ter		Bonus capitalizzazione		Tremonti tessile		4
	(di cui 1	,00	2	,00	3	,00)	
							,00

RG22 Reddito detassato	Tremonti-ter		Bonus capitalizzazione		Tremonti tessile		4
	(di cui 1	,00	2	,00	3	,00)	
							,00

⇒ Nel modello Unico di una ditta individuale:

- rigo RS29 (colonne 1 e 2) destinato all'indicazione dell'importo dell'investimento agevolabile e del 50% dello stesso;

Incentivo fiscale art. 5, comma 1 D.L. n. 78/2009 (Tremonti-ter)	RS29	Ammontare degli investimenti		Incentivo fiscale	
		1	2	1	2
		,00	50%	,00	,00

- rigo RF38 colonne 1 e 3 in cui va riportato l'importo escluso dal reddito per le imprese individuali in contabilità ordinaria e rigo RG21 colonne 1 e 3 in cui va riportato l'importo escluso dal reddito per le imprese individuali in contabilità semplificata (in entrambi i righi l'importo deve corrispondere con quello già indicato nel rigo RS29 colonna 2).

RF38 Reddito detassato	Tremonti-ter		Tremonti tessile		3
	(di cui 1	,00	2	,00)	
					,00

RG21 Reddito detassato	Tremonti-ter		Tremonti tessile		3
	(di cui 1	,00	2	,00)	
					,00

In dichiarazione sono previsti anche appositi righi per gestire i casi di revoca dalla agevolazione Tremonti-ter fruita in un periodo di imposta precedente: in tali casi andrà operata una variazione in aumento per sterilizzare la variazione in diminuzione fruita

<sup>3</sup> Per le imprese marittime che si avvalgono del regime di determinazione forfetario del reddito dovrà essere compilato il rigo RT13 del modello Unico SC o il rigo RJ13 del modello Unico SP. Per i soggetti che producono reddito derivante dall'allevamento di animali, dalla produzione di vegetali e da altre attività agricole dovrà essere compilato il rigo RD13 del modello Unico SC, SP o PF. Per i contribuenti minimi esercenti attività di impresa dovrà essere compilato il rigo CM5.

nell'anno precedente, dell'importo pari al corrispettivo o al valore normale del bene. I casi principali di revoca riguardano la cessione del bene o la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa prima del secondo periodo successivo a quello dell'investimento (nel caso di agevolazione fruita nel 2009 e cessione del bene ante 31 dicembre 2010 andrà operata la variazione in aumento in Unico 2011).

### Esempio 1

Una società per azioni ha stipulato un contratto di *leasing* per l'acquisto di un macchinario agevolabile il 28 gennaio 2010. Il costo complessivo è di € 110.000 e il bene viene consegnato il 3 febbraio 2010 (momento rilevante). In Unico 2011 SC andranno compilati i righi RS102 (colonna 1 per € 110.000 e colonna 2 per € 55.000) e il rigo RF50 (colonne 2 e 6 per € 55.000 in entrambi i campi). Il beneficio effettivo dell'agevolazione è pari alla riduzione dell'Ires derivante all'importo detassato: € 55.000 X 27,5% = € 15.125.

### Esempio 2

Una società di persone ha acquistato attrezzature sostenendo costi risultanti da varie fatture di acquisto datate tra il 1° gennaio 2010 e il 30 giugno 2010. Il costo dei beni agevolabili comprende gli oneri accessori di diretta imputazione (spese di progettazione, trasporti, montaggio, installazione, messa a punto, spese per perizie e collaudi). L'ammontare del costo complessivo di tali attrezzature è pari a € 22.800. In Unico 2011 SP andranno compilati i righi RS23 (colonna 1 per € 22.800 e colonna 2 per € 11.400) e il rigo RF46<sup>4</sup> (colonne 1 e 4 per € 11.400 in entrambi i campi). Il beneficio effettivo dell'agevolazione è pari alla riduzione dell'Irpef dovuta mediante la tassazione per trasparenza del reddito sui soci, quindi è variabile in funzione del reddito complessivo del singolo socio.

### Esempio 3

Una ditta individuale in contabilità semplificata acquista un condizionatore d'aria del costo di € 4.000 il 25 maggio 2010. In Unico 2011 PF andranno compilati i righi RS29 (colonna 1 per € 4.000 e colonna 2 per € 2.000) e il rigo RG21 (colonne 1 e 3 per € 2.000 in entrambi i campi). Il beneficio effettivo dell'agevolazione è pari alla riduzione dell'Irpef dovuta sulla base delle aliquote per scaglioni di reddito dall'imprenditore individuale.

**GIORNATA DI STUDIO**

maggio 2011

**MATURA CFP**

**GUIDA A UNICO 2011 E CEDOLARE SECCA SUGLI AFFITTI**

TORINO - GENOVA - MILANO - TIRRENIA - FIRENZE - BOLOGNA - VERONA  
PADOVA - ROMA - UDINE - TREVISO - NAPOLI - JESI - PERUGIA

SCARICA BROCHURE      ACCEDI AL SITO

Gruppo EUROCONFERENCE  
costruisci competenza

<sup>4</sup> Ovvero RG22, se trattasi di società di persone in contabilità semplificata.





## ***Il quadro CM per i contribuenti minimi in Unico 2011***

### **Il regime dei minimi**

Il regime dei minimi è il regime naturale per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che posseggano, in relazione all'anno precedente (o sussistano in corso d'anno per le nuove attività), i seguenti requisiti:

- ricavi o compensi non superiori ad €30.000 (con ragguaglio all'anno nel caso di nuove attività produttive). In caso di esercizio di più attività, il limite deve essere riferito alla singola attività;
- mancanza di cessioni all'esportazione ovvero operazioni assimilate;
- non aver sostenuto spese per lavoro dipendente o per collaboratori;
- non aver acquistato, anche in appalto o locazione, nei tre anni precedenti a quello di entrata nel regime, beni strumentali di valore complessivo superiore ad €15.000;
- non possedere partecipazioni in società di persone o associazioni in partecipazione con apporto esclusivo di lavoro.

Non possono accedere a questo regime i soggetti che:

- non sono residenti in Italia pur ivi svolgendo la propria attività lavorativa;
- esercitano esclusivamente o prevalentemente cessioni di immobili o mezzi di trasporto nuovi;
- possiedono partecipazioni in società di persone e di capitali che hanno aderito al regime della "piccola trasparenza";
- si avvalgono dei regimi speciali Iva come specificato dall'Agenzia delle Entrate con la C.M. n.73/E/07.

### **Il reddito dei soggetti minimi**

Il reddito si determina in base al principio di cassa anche se il soggetto esercita un'attività d'impresa. Peraltro, si tratta di un principio di cassa che si discosta anche dagli ordinari criteri di determinazione del reddito dei lavoratori autonomi. Infatti, non debbono essere calcolate le quote di ammortamento e non vanno valorizzate le rimanenze finali.

I componenti positivi di reddito sono rappresentati da:

- ricavi, comprensivi di quelli derivanti dall'autoconsumo personale o familiare;
- compensi;
- plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni relativi all'impresa o all'arte o professione;
- sopravvenienze attive.

I componenti negativi sono rappresentati da:

- costi;
- contributi previdenziali;
- minusvalenze;
- sopravvenienze passive.

Al reddito si applica un'imposta sostitutiva (Irpef, relative addizionali e, di fatto, Irap) pari al 20%. L'importo è rateizzabile secondo le regole previste per i titolari di partita Iva e applicando le disposizioni in materia di acconti e compensazione.

Nel caso di impresa familiare l'imposta sostitutiva, calcolata sul reddito al lordo delle quote assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari, è dovuta dall'imprenditore.

Non è prevista alcuna esclusione dall'applicazione, ove previsto, della ritenuta Irpef (professionisti, agenti di commercio).

Il reddito assoggettato ad imposta sostitutiva non concorre alla formazione del reddito complessivo del contribuente con la conseguenza che in sede di calcolo di convenienza del regime, particolare attenzione dovrà essere posta all'esistenza di oneri deducibili e detraibili ed alla loro rilevanza. In ogni caso:

- ➔ il reddito dell'attività soggetta al regime dei contribuenti minimi rileva, in aggiunta al reddito complessivo, ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia di cui all'art.12, co.2, del Tuir (coniuge e figli a carico), nonché ai fini della determinazione della base imponibile dei contributi previdenziali ed assistenziali;
- ➔ il reddito soggetto all'imposta sostitutiva non deve essere considerato, invece, nel determinare il reddito utile per il riconoscimento delle detrazioni di cui all'art.13 del Tuir.

È sempre ammesso per il contribuente minimo procedere alla richiesta di rimborso dell'eventuale imposta versata in eccedenza, tramite la compilazione del quadro RX del modello Unico, come confermato dalla stessa Agenzia delle Entrate nella C.M. n.7/E punto 6.14. a).

## La dichiarazione del reddito dei soggetti minimi

Il quadro dichiarativo proprio dei soggetti minimi è il CM. Analizziamo il quadro.

### Righi da CM1 a CM 10

Determinazione del reddito	CM1 Codice attività	Recupero Tremonti-ter	
	CM2 Totale componenti positivi	(di cui 1	2
		,00	,00
Impresa <input type="checkbox"/>	CM3 Rimanenze finali		,00
	CM4 Differenza (CM2, col. 2 - CM3)		,00
Autonomo <input type="checkbox"/>	CM5 Totale componenti negativi	Tremonti-ter (di cui 1	Tremonti tessile 2
		,00	,00
	CM6 Reddito lordo o perdita (CM4 - CM5, col. 3)		,00
Impresa familiare <input type="checkbox"/>	CM7 Contributi previdenziali e assistenziali	1	2
		,00	,00
	CM8 Reddito netto		,00
	CM9 Perdite pregresse	(di cui perdite da quadro RS 1	2
		,00	,00
	CM10 Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva		,00

#### CM1

Nel rigo CM1 deve essere indicato il codice Ateco 2007 relativo alla attività esercitata. In caso di esercizio di più attività deve essere indicato il codice prevalente. Inoltre, deve essere barrata la casella Impresa, Autonomo o Impresa familiare per comunicare la forma giuridica utilizzata.

In riferimento all'impresa familiare oltre a barrare la casella di cui sopra deve essere compilato anche il quadro RS tenendo conto che l'imposta sostitutiva dovuta è assolta totalmente dal titolare dell'impresa<sup>5</sup>.

#### CM2

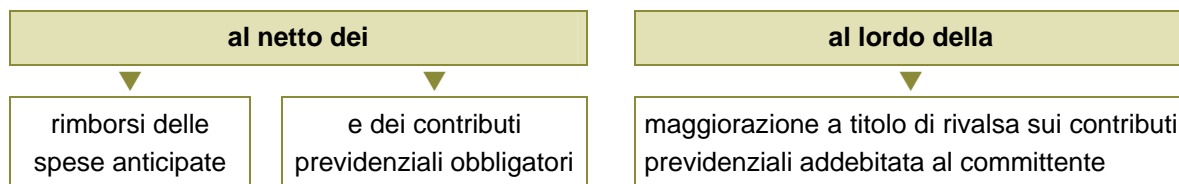
Il Rigo CM2 si è arricchito di una colonna; esso è quindi composto da due colonne la 1 relativa al recupero della Tremonti-ter (ex art. 5, co.1 del D.L. n.78/09) e la 2 che riporterà il totale dei componenti positivi di reddito.

In particolare, si sottolinea come solo i contribuenti minimi che producono reddito di impresa potevano usufruire della c.d. Tremonti-ter e quindi solo costoro potranno compilare la colonna 1, che conterrà l'ammontare dell'incentivo fiscale derivante dalla revoca dell'agevolazione pari al corrispettivo<sup>6</sup> dei beni oggetto dell'agevolazione e fino a concorrenza della variazione in diminuzione posta in essere nell'esercizio di realizzazione

<sup>5</sup> Di conseguenza i collaboratori familiari non riporteranno nel loro quadro RH alcun dato. Il reddito loro derivante dalla partecipazione ad impresa familiare rileverà tuttavia sia per il superamento del limite di €2.840,51 per essere considerati a carico, sia per la determinazione dell'imponibile dei contributi previdenziali.

<sup>6</sup> Ovvero valore normale.

dell'investimento. L'importo ivi riportato deve anche tener conto dei contributi in conto impianti eventualmente percepiti in esercizi successivi a quello relativo all'agevolazione. Nella colonna 2 troveranno spazio, unitamente all'importo già iscritto in colonna 1 che va quindi sommato, i ricavi ovvero i compensi percepiti dal contribuente nel corso del 2010. Per quanto attiene ai compensi essi devono intendersi:



Per ricavi si intendono quelli previsti all'art.85, co.1, lett. a) e b) del Tuir.

Per plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni relativi all'impresa o all'arte o professione si intendono rispettivamente quelle di cui all'art. 86 del Tuir ovvero 54 commi 1-*bis* e 1-*ter* Tuir<sup>7</sup>.

Circa la tassazione della plusvalenza va sottolineato che i contribuenti minimi non possono accedere alla rateizzazione in cinque esercizi prevista all'art.86 Tuir.

### CM3

Nel rigo CM3 si riporta l'ammontare delle rimanenze finali relative al periodo d'imposta precedente, se trattasi del primo anno di applicazione del regime dei contribuenti minimi, altrimenti si riporterà l'importo di rigo CM20 di Unico 2010<sup>8</sup>.

### CM4

Nel rigo CM4 va indicata la differenza tra i componenti positivi e le rimanenze finali, il rigo sarà pari a zero in caso di risultato negativo.

### CM5

Nel rigo CM5 ci sono tre colonne:

- 1) nella colonna 1 va indicato l'importo degli investimenti effettuati tra il primo gennaio 2010 ed il 30 giugno 2010, così come risultanti dal rigo RS 29 colonna 1, in applicazione della Tremonti-*ter* e che costituiranno importi esclusi dal reddito;
- 2) in colonna 2 va indicato l'importo degli investimenti in ricerca e sviluppo per la realizzazione di campionari tessili effettuati tra il primo gennaio 2010 ed il 31/12/10, così come risultanti dal rigo RS 33 colonna 2, in applicazione della Tremonti tessile (ex art.4, co.2, 3, 4, D.L. n.40/10). Anche essi, al pari di quelli inseriti in colonna 1, costituiranno importi esclusi dal reddito;
- 3) nella colonna 3 va riportato oltre al totale di colonna 1 e 2, la sommatoria dei componenti negativi di reddito, ovvero:
  - acquisti di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci;
  - acquisto dei beni strumentali;
  - canoni di *leasing*;
  - acquisti di beni ad uso promiscuo che, indipendentemente dalle specifiche limitazioni previste dalle norme del Tuir, sono sempre deducibili nella misura del 50%;
  - spese per omaggi, vitto e alloggio;
  - sopravvenienze passive e altre spese.

<sup>7</sup> Per i professionisti si intendono ivi ricomprese anche le plusvalenze derivanti dagli immobili acquistati nel 2007, 2008 e 2009.

<sup>8</sup> Le rimanenze finali derivanti da esercizi precedenti all'ingresso nei minimi devono essere dedotti dall'ammontare dei componenti positivi fino a capienza e l'eventuale eccedenza deve essere indicata nel rigo CM20.

## CM6

Nel rigo CM6 va riportato il reddito lordo o la perdita come differenza tra i rigi CM4 e CM5 colonna 3. Se il risultato è negativo va indicato con segno meno.

L'eventuale perdita indicata nel rigo CM6 va riportata nel rigo CM22 terza colonna o 23 prima colonna a seconda che tale perdita sia riportabile nei successivi periodi d'imposta (non oltre il quinto) ovvero illimitatamente riportabile.

## CM7

Nel rigo CM7, colonna 1, vanno riportati:

- ➔ i contributi previdenziali ed assistenziali obbligatori versati nel corso del 2010;
- ➔ i contributi previdenziali ed assistenziali versati, nel 2010, per i collaboratori dell'impresa familiare sia a carico che non a carico con mancato esercizio dei diritti di rivalsa.

Dato che i contributi sono deducibili in *primis* dal reddito di cui al rigo CM6 nella colonna 2 del rigo CM7 troverà indicazione la quota parte dei contributi capienti. La parte eccedente va riportata nel rigo CM 21 e poi nel rigo RP23 per la deduzione dal reddito complessivo.

## CM8

Nel rigo CM8 va indicato il reddito netto quale differenza tra l'importo del rigo CM6 e quello di colonna 2 del rigo CM7.

## CM9

Nel rigo CM9 denominato perdite pregresse si riportano le perdite realizzate in passato che possono coprire, fino a concorrenza, il reddito netto di cui al rigo precedente. Nella colonna 1 si iscriveranno le perdite derivanti da Unico 2010; nella colonna 2, oltre agli importi già presenti in colonna 1 si aggiungeranno anche le perdite presenti nei rigi CM22 o CM23 di Unico 2010 realizzate in regime dei minimi.

## CM10

Nel rigo CM10 va riportata la differenza tra i rigi CM8 e CM9 colonna 2 da assoggettarsi all'imposta sostitutiva.

### Righi da CM11 a CM 21

Determinazione dell'imposta	CM11 Imposta sostitutiva 20%								,00
		Riacquisto prima casa	Redditi prodotti all'estero	Fondi comuni	Sisma Abruzzo altri immobili				
	CM12 Crediti di imposta	1	2	3	4		8		,00
		,00	,00	,00	,00				
			Sisma Abruzzo abitazione principale	Reintegro anticipazioni fondi pensione	Altri crediti d'imposta				
			5	6	7				,00
			,00	,00	,00				
	CM13 Ritenute d'acconto			(di cui cedute da consorzio)	1		2		,00
					,00				
	CM14 Differenza (CM11 - CM12, col. 8 - CM13, col. 2)								,00
	CM15 Eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazione								,00
	CM16 Eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazione compensata nel Mod. F24								,00
	CM17 Acconti			(di cui sospesi)	1		2		,00
					,00				
	CM18 Imposta a debito								,00
	CM19 Imposta a credito								,00
	CM20 Eccedenza di rimanenze di cui al rigo CM3								,00
	CM21 Eccedenza contributi previdenziali e assistenziali di cui al rigo CM7 (riportare tale importo nel quadro RP)								,00

## CM11

Nel rigo CM11 va indicata l'imposta sostitutiva lorda pari al 20% dell'importo di rigo CM10 (se positivo).

## CM12

Il rigo CM12, nel quale troveranno allocazione i crediti di imposta, è formato di 8 colonne.

In particolare:

colonna 1	il credito per il <i>riacquisto della prima casa</i>	il credito da indicarsi sarà pari alla somma algebrica del credito 2010 risultante dal rigo CR7, col.2, del credito non capiente della precedente dichiarazione, CR7 col.1, del credito utilizzato in compensazione in F24, rigo CR7 colonna 3	al netto, nel caso di presenza di altri redditi, degli importi indicati al rigo RN 24 col.1
colonna 2	il credito derivante dalle imposte pagate all'estero		al netto, nel caso di presenza di altri redditi, degli importi indicati al rigo RN 30 col. 2
colonna 3	il credito derivante dagli investimenti in fondi comuni		al netto, nel caso di presenza di altri redditi, degli importi indicati al rigo RN 31 col.1
colonna 4	Il credito riconosciuto, per la ricostruzione di immobili differenti dall'abitazione principale, ai contribuenti colpiti dal sisma in Abruzzo	come risultante da rigo CR 11 col.6	al netto, nel caso di presenza di altri redditi, degli importi indicati al rigo RN 27
colonna 5	il credito riconosciuto, per la ricostruzione dell'abitazione principale, ai contribuenti colpiti dal sisma in Abruzzo	come risultante da rigo CR 10 col.4 sommato al credito che potrebbe non aver trovato capienza nella dichiarazione dell'anno precedente e riportato nel medesimo rigo col.5	al netto, nel caso di presenza di altri redditi, degli importi indicati al rigo RN 28
colonna 6	contiene il credito da reintegro delle anticipazioni ai fondi pensione	come indicato nel rigo CR 12 col.2 e al netto dell'eventuale compensazione di cui al medesimo rigo colonna 5	al netto, nel caso di presenza di altri redditi, degli importi indicati al rigo RN 24 col.3
colonna 7	altri crediti		al netto, nel caso di presenza di altri redditi, degli importi indicati al rigo RN 31 col.2
colonna 8	sommatoria dei crediti delle colonne precedenti		

### CM13

Nel rigo CM13 vanno indicate le ritenute d'acconto subite nel 2010. Nella colonna 2 devono indicarsi, oltre a quanto già riportato in colonna 1, le ritenute cedute dal consorzio (colonna 2 del rigo RS35) al netto di quanto riportato al rigo RN 32 colonna 4.

### CM14

Nel rigo CM14 va riportata la differenza tra i righi CM11, CM 12 colonna 8 e CM13; se il risultato è negativo va indicato con segno meno.



## CM15

Nel rigo CM15 va riportata l'eccedenza di imposta derivante dalla precedente dichiarazione e di cui non sia stato richiesto rimborso (colonna 4, rigo RX 14 in Unico 2010)<sup>9</sup>.

## CM16

Nel rigo CM16 va indicata l'eccedenza di imposta (già nel rigo CM15) derivante dalla precedente dichiarazione e compensata in F24.

## CM17

Nel rigo CM17 vanno riportati gli acconti:

- 1) in colonna 1 quelli dovuti ma non versati per effetto di una sospensione legata ad eventi eccezionali;
- 2) in colonna 2, oltre a quanto già indicato in colonna 1, vanno indicati gli acconti versati.

## CM18-19

Nei righi CM18 e CM19 va indicata l'imposta a debito o credito determinata come segue:

$$\text{CM 14} - \text{CM 15} + \text{CM 16} - \text{CM 17 colonna 2}$$

## CM20-21

Nei righi CM20 e CM21 si riportano rispettivamente le eccedenze di rimanenze finali non deducibili in Unico 2011 e le eccedenze dei contributi previdenziali ed assistenziali che non hanno trovato capienze nell'importo di rigo CM6.

## Righi CM 22 e CM 23

Perdite non compensate	CM22	Eccedenza		
		2008	2009	2010
		1	2	3
	CM23 PERDITE RIPORTABILI SENZA LIMITI DI TEMPO	(di cui relative al presente anno 1		2

Il rigo CM 22 accoglie le perdite formatesi in vigenza del regime dei minimi e non compensate. Esso si compone di tre colonne:

- 1) in colonna 1 troverà allocazione l'eccedenza di perdite relativa al 2008;
- 2) nella colonna 2 l'eccedenza 2009;
- 3) nella colonna 3 l'eccedenza 2010.

Nel rigo CM 23 si riporteranno, invece, le perdite del 2010 non compensate. Specificatamente:

- 1) in colonna 1, le perdite non compensate nel 2010;
- 2) in colonna 2 quelle riportabili illimitatamente<sup>10</sup>.

Nel caso di uscita dal regime tali righi non devono essere compilati.

## Esempio

Il signor Rossi, geometra, ha aderito al regime dei minimi nel 2009.

I compensi conseguiti nel 2010 sono pari ad € 17.000 (con ritenute d'acconto subite pari a 3.400) ed i componenti negativi ad € 5.000.

Inoltre nel 2010 il geometra Rossi ha acquistato un bene strumentale di costo pari ad €10.000, ceduto nel corso dello stesso anno per €9.000.

<sup>9</sup> Se il contribuente avesse ricevuto una comunicazione dall'Agenzia delle Entrate in cui si evidenziasse un credito differente, andrà riportato in dichiarazione quello indicato in tale comunicazione, se, in caso di minor credito, il contribuente provvedesse a versare la differenza nel rigo CM15 andrà indicato l'intero.

<sup>10</sup> Nella colonna 2 si deve sommare anche l'importo già iscritto in colonna 1.

Sono poi stati versati contributi previdenziali per un importo pari ad € 1.000.  
 Sono stati versati acconti per € 750.  
 Il quadro CM sarà compilato come segue:

<b>Determinazione del reddito</b>  <input type="checkbox"/> Impresa  <input checked="" type="checkbox"/> Autonomo  <input type="checkbox"/> Impresa familiare	CM1 Codice attività	71.123							
	CM2 Totale componenti positivi			Recupero Tremonti-ter					
		(di cui	1	,00	2			26.000,00	
	CM3 Rimanenze finali							,00	
	CM4 Differenza (CM2, col. 2 - CM3)							26.000,00	
	CM5 Totale componenti negativi			Tremonti-ter	Tremonti tessile				
		(di cui	1	,00	2	,00	3	15.000,00	
	CM6 Reddito lordo o perdita (CM4 - CM5, col. 3)							11.000,00	
	CM7 Contributi previdenziali e assistenziali							1.000,00	
	CM8 Reddito netto							10.000,00	
CM9 Perdite pregresse			(di cui perdite da quadro RS	1	,00	2	,00	,00	
CM10 Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva							10.000,00		
<b>Determinazione dell'imposta</b>	CM11 Imposta sostitutiva 20%							2.000,00	
	CM12 Crediti di imposta	Riacquisto prima casa	Redditi prodotti all'estero	Fondi comuni	Sisma Abruzzo altri immobili				
		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
				Sisma Abruzzo abitazione principale	Reintegro anticipazioni fondi pensione	Altri crediti d'imposta			8
				5	,00	6	,00	7	,00
	CM13 Ritenute d'acconto			(di cui cedute da consorzio	1	,00	2	,00	3.400,00
	CM14 Differenza (CM11 - CM12, col. 8 - CM13, col. 2)								-1.400,00
	CM15 Eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazione								,00
	CM16 Eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazione compensata nel Mod. F24								,00
	CM17 Acconti			(di cui sospesi	1	,00	2	,00	750,00
	CM18 Imposta a debito								,00
CM19 Imposta a credito								2.150,00	
CM20 Eccedenza di rimanenze di cui al rigo CM3								,00	
CM21 Eccedenza contributi previdenziali e assistenziali di cui al rigo CM7 (riportare tale importo nel quadro RP)								,00	
<b>Perdite non compensate</b>	CM22			Eccedenza 2008	Eccedenza 2009	Eccedenza 2010			
		1	,00	2	,00	3	,00	,00	
	CM23 PERDITE RIPORTABILI SENZA LIMITI DI TEMPO			(di cui relative al presente anno	1	,00	2	,00	,00



# E-LEARNING

PROFESSIONI



Seminario su

# UNICO 2011

## SOCIETÀ DI CAPITALI



MATURA CREDITI FORMATIVI

**Relatore:** Norberto Villa

**Durata:** 2 ore

**Crediti:** 2 CFP

**Costo:** € 50,00 + IVA

VIDEOPRESENTAZIONE

PROGRAMMA

ACQUISTA



DRC FORM srl - Via Imperia, 43 - 20142 Milano - P.IVA 04956340964 - info@drcform.it

**Compensazione "orizzontale" dei crediti Iva: recenti chiarimenti delle Entrate e nuove attribuzioni per l'emissione degli atti di recupero***a cura di Luca Caramaschi*

Con la pubblicazione della [C.M. n.16/E del 19 aprile 2011](#), l'Agenzia delle Entrate fornisce nuovi ed importanti chiarimenti relativamente alla disciplina recata dal D.L. n.78/09 in tema di compensazione dei crediti Iva. Le precisazioni attengono per lo più ai problemi derivanti dal sovrapporsi dei crediti Iva annuali e trimestrali generatisi in più periodi di imposta, situazione che fino ad oggi ha creato più di un'incertezza interpretativa. È di recente pubblicazione, inoltre, il [Provvedimento del 9 marzo 2011 prot.2011/28991](#) con il quale il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha assegnato al Centro Operativo di Venezia, a partire dalle violazioni commesse a decorrere dal 1° aprile 2011, la competenza in materia di recupero dei crediti Iva utilizzati in difformità alle disposizioni dell'art.10 del D.L. n.78/09. La fattispecie più frequente è quella della presentazione del modello F24 per il tramite del canale *home banking*, in quelle situazioni dove tale modalità risulta preclusa dalla citata normativa.

Le conseguenze di tipo sanzionatorio applicabili a tale violazione non erano fino ad oggi molto chiare e in questo senso i contenuti del Provvedimento direttoriale sopra citato aiutano a comprendere con quali modalità l'Agenzia delle Entrate provvederà ad eseguire i controlli.

**La corretta gestione del credito Iva annuale utilizzato prima e dopo la presentazione della dichiarazione successiva**

La C.M. n.16/E/11 conferma quanto già ribadito dall'Agenzia delle Entrate con la precedente [C.M. n.1/E/10](#) e cioè che i limiti individuati dal D.L. n.78/09 (€10.000 e €15.000) vanno necessariamente riferiti all'anno di maturazione del credito e non all'anno solare di utilizzo in compensazione dello stesso.

Tale affermazione rileva in quanto il credito derivante dalla dichiarazione annuale Iva (così come gli altri crediti fiscali emergenti dalla relativa dichiarazione) possono essere utilizzati fino al termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. In pratica, facendo riferimento al credito Iva relativo al periodo d'imposta 2009 e risultante dalla dichiarazione Iva 2010, può accadere che lo stesso venga utilizzato:

- ➔ nell'anno 2010;
- ➔ nel 2011 ma non oltre la data di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa al periodo d'imposta 2010 (il termine ultimo di presentazione scade il 30/09/11).

Il momento in cui tale ultima dichiarazione viene presentata esaurisce "l'operatività" del credito relativo al periodo d'imposta precedente, perdendo la sua "identità" e diventando di fatto, con l'inserimento nella dichiarazione annuale successiva, credito del periodo 2010. La rigenerazione del credito nella successiva dichiarazione, inoltre, determina una diversa modalità di compilazione del modello F24 posto che viene a mutare anche l'anno di riferimento del predetto credito. Chiariamo il concetto con un paio di esempi.

## Esempio

Dal modello di dichiarazione Iva 2010 relativo al 2009 è emerso un credito pari ad €100.000. Nel corso del 2010 il contribuente compensa tale credito utilizzando il modello F24 per complessivi €70.000. Il residuo credito pari ad €30.000 viene utilizzato nel corso del 2011 prima di presentare il modello di dichiarazione Iva 2011 relativo al 2010. Il credito Iva relativo all'anno 2010 ammonta ad €20.000.

### ⇒ La compilazione del quadro VL della dichiarazione Iva 2011

Sez. 2 - Credito anno precedente	VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2009 o credito annuale non trasferibile (*)	100.000,00
	VL9	Credito compensato nel modello F24	70.000,00
	VL10	Eccedenza di credito non trasferibile (*)	30.000,00

### ⇒ La compilazione del quadro VX della dichiarazione Iva 2011

VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione	20.000,00
-----	---	-----------

### **Credito Iva del 2009 “rigenerato” nella dichiarazione Iva 2010**

Dal modello di dichiarazione Iva 2010 relativo al 2009 è emerso un credito pari ad €100.000.

Nel corso del 2010 il contribuente compensa tale credito utilizzando il modello F24 per complessivi €70.000. Il residuo credito pari ad €30.000 verrà utilizzato solo dopo aver presentato il modello di dichiarazione Iva 2011 relativo al 2010. Il credito Iva relativo all'anno 2010 ammonta ad €20.000.

### ⇒ La compilazione del quadro VL della dichiarazione Iva 2011

Sez. 2 - Credito anno precedente	VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2009 o credito annuale non trasferibile (*)	100.000,00
	VL9	Credito compensato nel modello F24	70.000,00
	VL10	Eccedenza di credito non trasferibile (*)	30.000,00

### ⇒ La compilazione del quadro VXL della dichiarazione Iva 2011

VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione	30.000 + 20.000 =	50.000,00
-----	---	-------------------	-----------

In quest'ultimo caso – ed è questo il senso del chiarimento fornito con la C.M. n.16/E/11 - occorre fare attenzione perché tutto il credito risultante dal rigo VX5 del quadro VX del modello di dichiarazione Iva 2011 (sia il residuo credito del 2009 che quello maturato nel 2010) dovrà essere preso a riferimento per valutare l'applicazione delle regole conseguenti al superamento dei limiti individuati dal D.L. n.78/09 (€10.000 e €15.000).

### **Il rapporto esistente tra crediti annuali ed infrannuali riferiti alla medesima annualità**

Con la C.M. n.1/E/10, l'Agenzia delle Entrate ha individuato un doppio ed autonomo “plafond” di €10.000 per crediti annuali e crediti trimestrali, in considerazione del fatto che il credito annuale relativo al 2009 ed i crediti trimestrali formati nel 2010 (si tratta dei primi crediti interessati dalle nuove disposizioni in vigore dal 1° gennaio 2010) fanno riferimento a due distinte annualità di maturazione.

Mentre nel primo anno di applicazione delle nuove regole, in considerazione della dichiarata irrilevanza dei crediti infrannuali 2009 e del credito annuale 2008, l'affermazione pare coerente, il problema si pone invece con riferimento ai crediti, sia annuali che trimestrali, sorti nell'esercizio 2010.

In particolare, se si dovesse considerare il limite annuo di €10.000 per anno di maturazione, senza distinguere per tipologia di credito (sia esso annuale o trimestrale) maturato nel medesimo anno, l'utilizzo in compensazione dei crediti trimestrali avvenuti

nel 2010 potrebbe condizionare l'utilizzo del successivo credito Iva annuale, sempre relativo al 2010, ma avvenuto nel corso del 2011.

Chiariamo il concetto con un esempio.

### Esempio

Un contribuente ha presentato la dichiarazione annuale Iva 2010 relativa al 2009 evidenziando un credito di € 12.000. Nel corso del 2010 il medesimo contribuente ha presentato 3 modelli TR relativi ai primi tre trimestri del 2010 nei quali si evidenziano rispettivamente crediti per 3.000, 2.000 e 4.000 euro. Nella successiva dichiarazione annuale Iva 2011 relativa al 2010 si evidenzia un credito di € 8.000.

Avvalendosi delle interpretazioni fornite dalla circolare n.1/E del 15 gennaio 2010, e confermate dalla recente C.M. n.16/E del 19 aprile 2011, nel caso in commento appare chiaro che:

per l'utilizzo dei primi €10.000 di credito Iva 2010 relativo al 2009	⇒	il contribuente non ha dovuto sottostare alle nuove regole, potendo quindi ricorrere alla modalità <i>home banking</i> e non dovendo trasmettere preventivamente la dichiarazione annuale Iva;
per l'utilizzo dell'ulteriore eccedenza di €2.000, al contrario,	⇒	hanno trovato applicazione le regole introdotte dal D.L. n.78/09 (pagamento tramite i canali ufficiali dell'Agenzia e compensazione non prima del giorno 10 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale);
con riferimento ai crediti emersi dai modelli TR relativi ai primi tre trimestri 2010	⇒	si è considerato un ulteriore ed autonomo <i>plafond</i> per cui, non superando mai la soglia dei 10.000 ( $3.000+2.000+4.000 = 9.000$ ), per l'utilizzo in compensazione di tutti e tre i crediti trimestrali (codici tributo 6036, 6037 e 6038) non si è dovuto attendere il giorno 16 del mese successivo alla trasmissione telematica dei predetti modelli, pur dovendo preventivamente trasmettere l'istanza trimestrale.

Tuttavia, come detto in precedenza i dubbi (evidenziati anche dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili con la [circolare n.14/IR dell'8 febbraio 2010](#)) sono sorti con riferimento ai crediti annuali e trimestrali riferiti alla medesima annualità.

Se, come dice la C.M. n.1/E/10, il *plafond* dei 10.000 è riferito all'anno di "maturazione", era lecito pensare che nell'utilizzare il credito relativo al 2010 emergente dalla dichiarazione annuale Iva 2011 (nell'esempio pari ad € 8.000) si debba tenere conto di quanto credito Iva sempre relativo al 2010 è stato già utilizzato tramite i modelli TR presentati nel 2010. Così ragionando, si arriverebbe ad affermare che solo i primi 1.000 euro del credito emergente dalla dichiarazione Iva 2011 sarebbero "liberi" e quindi, utilizzabili già a partire dal 1° gennaio 2011, in quanto con tale importo verrebbe raggiunto il tetto delle compensazioni "libere" relative all'anno 2010.

Fortunatamente così non la pensa l'Agenzia delle Entrate la quale, nella recente circolare n.16/E/11, conferma – in apparente contrasto con il principio in precedenza enunciato – il concetto di "*plafond*" distinto anche per crediti relativi alla medesima annualità.

In pratica:

- ⇒ il credito 2009 utilizzato nel 2011 prima di presentare la dichiarazione annuale Iva relativa al 2010 deve essere "sommato" allo stesso credito compensato nel 2010 (si tratta, infatti, sempre del credito relativo al 2009);



- il credito risultante dalla dichiarazione annuale 2010 ed i crediti derivanti da istanze trimestrali 2011 non devono essere cumulativamente considerati in quanto riferiti a due distinte annualità;
- i crediti trimestrali 2010 ed il credito risultante dalla dichiarazione annuale 2010: pur condividendo l'anno di maturazione sono del tutto autonomi e distinti (criterio confermato dalla C.M. n.16/E/11).

### **Crediti Iva emergenti dall'attività di controllo formale delle dichiarazioni**

Una fattispecie non ancora affrontata dall'Agenzia delle Entrate era quella relativa agli eventuali maggiori crediti Iva emergenti dall'attività di liquidazione delle imposte risultanti dalle dichiarazioni. In tali casi il contribuente viene invitato a dare conferma dell'effettiva spettanza del maggior credito liquidato ed a scegliere tra la richiesta di rimborso o l'utilizzo in compensazione/detrazione.

Nel caso la scelta ricada sulla compensazione, il paragrafo 1.3 della C.M. n.16/E/11 precisa che l'utilizzo del credito, in osservanza di quanto disposto dall'art.17 del D.Lgs. 241/97, deve "essere effettuato entro la data di presentazione della dichiarazione successiva". Posto che, come spesso accade, il maggior credito emergente è relativo ad annualità in relazione alle quali la dichiarazione successiva è stata già presentata (il documento di prassi fa l'esempio del maggior credito Iva relativo all'anno d'imposta 2008 in presenza di dichiarazione Iva relativa all'anno d'imposta 2009 già presentata), l'Agenzia precisa che:

per poter disporre del maggior credito in compensazione, questo va necessariamente esposto nella prima dichiarazione utile, al fine di poterlo "rigenerare" equiparandolo al credito formatosi nello stesso periodo.

Nell'esempio precedente, quindi, se la dichiarazione Iva relativa all'anno d'imposta 2010 non è ancora stata presentata, l'Agenzia individua due possibili alternative:

presentare una dichiarazione Iva integrativa a favore relativa all'anno d'imposta 2009, esponendo il maggior credito nel rigo VL8 "*Credito risultante dalla dichiarazione per il 2008*".

esporre il maggior credito nella dichiarazione Iva relativa all'anno d'imposta 2010, nel rigo VL8 "*Credito risultante dalla dichiarazione per il 2009*"<sup>11</sup>.

Il credito emergente dalla dichiarazione integrativa potrà essere utilizzato in compensazione con codice tributo 6099 e anno di riferimento 2009.

Il credito emergente dalla dichiarazione potrà essere utilizzato in compensazione con codice tributo 6099 e anno di riferimento 2010.

Trattandosi di soluzioni alternative la scelta non è indifferente posto che, come precisato dalla C.M. n.16/E/11, tali crediti in compensazione dovranno, in quanto rigeneratisi in successive dichiarazioni annuali, rispettare le regole stabilite dall'art.10 del D.L. n.78/09 in caso di superamento dei limiti in esso previsti.



### **Dichiarazioni Iva correttive nei termini: vale l'ultima dichiarazione presentata**

Il caso affrontato dalla C.M. n.16/E/11 (paragrafo 1.4) è quello dell'originario invio della dichiarazione annuale Iva presentata in forma autonoma e munita del visto di conformità (in quanto è presente un credito di importo superiore ad €15.000), e poi del successivo errato invio nei termini del modello Unico, comprensivo della dichiarazione Iva, priva però del visto di conformità.

<sup>11</sup> Si tratta di un'evidente forzatura visto che, in questo caso, il credito è relativo all'anno ancora precedente.

Le Entrate ricordano che la dichiarazione “*correttiva nei termini*” si deve considerare sostitutiva rispetto a quella originariamente inviata, con la conseguenza che le compensazioni oltre la soglia di €15.000 vengono “intercettate” e scartate dalla procedura di controllo, che rileva l’assenza del visto di conformità. Ovviamente, ribadisce l’Agenzia, rimangono valide le compensazioni operate fino alla data di presentazione del modello Unico in quanto accettate dal sistema.

In tale situazione, le procedure alternative per sanare l’errore senza sanzioni sono due:

- 1  il contribuente può annullare l’invio del modello Unico, ripristinando così la valenza della dichiarazione Iva originariamente presentata (dovendo però presentare nuovamente la dichiarazione dei redditi);
- 2  il contribuente può inviare una nuova (terza) dichiarazione Iva munita del visto.

In entrambi i casi il credito Iva viene “sbloccato” per le compensazioni eccedenti il limite di €15.000 a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di avvenuta regolarizzazione.

### **Credito Iva annuale: indicazione nel modello F24 dell’anno di riferimento non corretto**

**IL CASO** Il caso affrontato dalla C.M. n.16/E/11 (paragrafo 1.5) è quello del credito Iva relativo al periodo d’imposta 2009, utilizzato in compensazione nel mese di marzo 2011 prima di presentazione la dichiarazione annuale Iva, con l’errata indicazione in F24 del 2010 come anno di maturazione del credito.

Il contribuente – per ripristinare il corretto riferimento al periodo d’imposta 2009 - deve richiedere all’Ufficio la correzione del modello F24, e ciò determina automaticamente la modifica del dato di utilizzo del *plafond*: la compensazione, inizialmente imputata al monte 2010, per effetto dell’errore del contribuente viene “ricollegata” al *plafond* 2009, con la ricostituzione della disponibilità sul periodo 2010 (a partire dal secondo giorno successivo a quello di correzione).

Tali considerazioni valgono, precisa l’Agenzia, anche in caso di annullamento di un modello F24 con utilizzo di credito Iva e saldo pari a zero.


### **Nuova casella PEC per l’assistenza dedicata**

Con la C.M. n.16/E/11 viene annunciata l’attivazione di un nuovo indirizzo di posta elettronica certificata ([dc.sac.compensazioni.ivaf24@pce.agenziaentrate.it](mailto:dc.sac.compensazioni.ivaf24@pce.agenziaentrate.it)) utilizzabile dai contribuenti ma soprattutto dagli intermediari abilitati per risolvere problematiche che possono sorgere in materia di compensazione dei crediti Iva: chiarimenti circa lo scarto di pagamenti telematici recanti compensazioni di crediti Iva ma anche segnalazioni di avvenute regolarizzazioni tramite ravvedimento di indebite compensazioni. In tali casi sarà necessario allegare, rispettivamente, una copia in formato pdf della ricevuta di scarto e del modello con cui è stato eseguito il ravvedimento.

### **Crediti Iva utilizzati in difformità delle previsioni recate dal D.L. n.78/09**

In data 9 marzo 2011 è stato pubblicato il Provvedimento direttoriale prot.2011/28991 che stabilisce le nuove attribuzioni in materia di recupero dei crediti Iva.

Sarà il Centro Operativo di Venezia ad emettere gli atti di recupero, ma solo in relazione alle violazioni commesse a decorrere dal 1° aprile 2011.

 Il Provvedimento precisa che gli atti di recupero possono essere emessi direttamente dagli Uffici locali dell’Agenzia nel caso siano loro a constatare la violazione.

L'attività di recupero del Centro Operativo di Venezia riguarderà anche i crediti Iva per i quali non è stato possibile procedere allo scarto preventivo dei modelli F24 contenenti l'indebita compensazione, in quanto sono stati utilizzati canali diversi dal sistema telematico dell'Agenzia delle Entrate<sup>12</sup>.

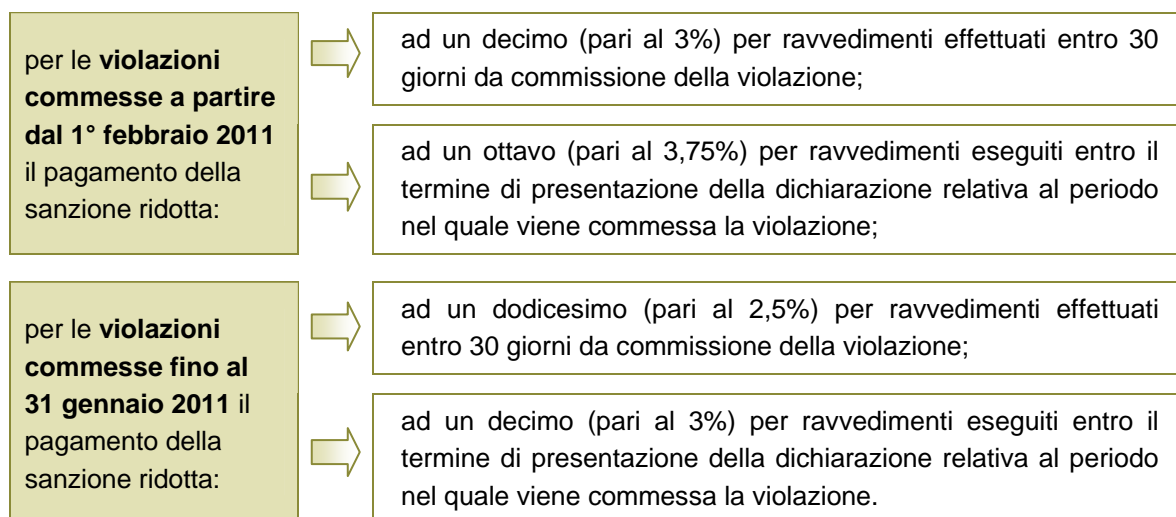
Contrariamente al caso dell'indebito utilizzo in compensazione del credito Iva per tramite dei canali Entratel o Fisconline avvenuto prima della presentazione della dichiarazione annuale (caso nel quale il sistema dispone lo scarto del modello F24), è proprio nel caso in precedenza segnalato (presentazione tramite *home banking*) che sorgono i maggiori dubbi operativi in quanto il sistema non è preventivamente in grado di eseguire gli opportuni controlli.

In merito a tale ultima ipotesi, la circolare n.14/IR dell'8 febbraio 2010 si è chiesta cosa accada nell'ipotesi in cui, rispettando comunque l'onere della preventiva trasmissione della dichiarazione Iva, si ricorra alla presentazione per il tramite del canale *home banking* o *remote banking* CBI.

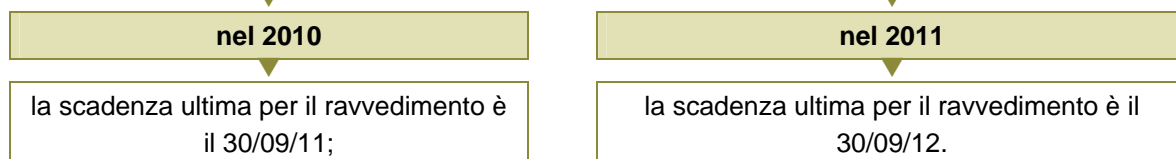
In questo ipotesi la violazione commessa viene ritenuta dalla citata circolare 14/IR una violazione di tipo formale e non sostanziale, ancorché la stessa, in quanto di ostacolo all'attività di controllo, sconterebbe comunque le sanzioni, seppur in misura fissa.

Dal contenuto del Provvedimento datato 9 marzo 2011, laddove si parla di "recupero" dei crediti Iva utilizzati in difformità dalle regole previste dal D.L. n.78/09, si ricava una differente e più penalizzante soluzione: trattasi, come in generale precisato dalla C.M. n.1/E/10, di una violazione relativa all'utilizzo di un credito "non spettante" per la quale trova applicazione la sanzione nella misura del 30% in luogo di quella che va dal 100 al 200 per cento prevista per i casi di crediti inesistenti (che sale al 200% se il credito indebitamente compensato supera l'importo di €50.000).

È comunque possibile regolarizzare spontaneamente la violazione avvalendosi del "ravvedimento operoso" che, alla luce del recente inasprimento delle riduzioni sanzionatorie, prevede:



**Quindi, per gli F24 erroneamente presentati tramite *home banking*:**



<sup>12</sup> Si tratta in particolare dei modelli F24 recanti compensazione di crediti Iva oltre le soglie presentati direttamente dal contribuente tramite *home banking*.



### ***Gli accessi negli studi professionali: profili di tutela del contribuente nella recente giurisprudenza***

#### **I vincoli posti dal Legislatore all'Amministrazione Finanziaria**

Alcune recenti sentenze della Corte di Cassazione hanno riproposto all'attenzione degli operatori il delicato tema dell'illegittimo esercizio dei poteri istruttori da parte dell'Amministrazione Finanziaria, con particolare riferimento agli accessi effettuati presso studi professionali e presso luoghi adibiti promiscuamente ad abitazione e ad esercizio dell'attività economica o professionale.

Come è noto, gli accessi, le ispezioni e le verifiche possono essere eseguite da parte dei funzionari della Amministrazione Finanziaria, ovvero dalla Guardia di Finanza, solo previa autorizzazione scritta del Capo dell'ufficio.

L'autorizzazione del capo dell'ufficio è sufficiente per eseguire gli accessi presso luoghi destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole o professionali (art.52, co.1, DPR n.633/72; art.33, co.1, DPR n.600/73).

È invece necessario il rilascio di apposita autorizzazione da parte della Procura della Repubblica, quando si tratta di accedere in locali adibiti, in tutto o in parte (e quindi anche in modo promiscuo) ad abitazione (art.52, co.1, DPR n.633/72) ed, in genere, in locali diversi da quelli destinati ad attività commerciali, agricole e professionali (art.52, co.2, DPR n.633/72). Analoga autorizzazione è necessaria per procedere, in occasione dell'accesso, a perquisizioni personali, all'apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili; all'esame di documenti sui quali è eccepito il segreto professionale (art. 52, co.3, DPR n.633/72).

Le disposizioni citate prevedono che il rilascio dell'autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica avvenga soltanto *"in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti scritture ed altre prove delle violazioni"* (art.52, co.2, DPR n.633/72).

Per richiedere dati, notizie e documenti a banche, Poste, intermediari finanziari e simili è invece richiesta l'autorizzazione del Direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate o del Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate o del Comandante regionale per la Guardia di Finanza (art.32, co.1, n.7, DPR n.600/73; art.51, co.1, n.7 DPR n.633/72).

Per completare il quadro dei vincoli che l'Amministrazione Finanziaria è tenuta a rispettare nell'ambito dell'esercizio dei propri poteri istruttori, occorre altresì considerare le garanzie previste dall'art.12 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n.212/00), a mente del quale:

- a. i poteri istruttori devono essere esercitati in presenza di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo;
- b. gli stessi devono essere esercitati, salvo casi eccezionali e documentati, durante l'orario di esercizio delle attività economiche e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile alle stesse;
- c. il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni e dell'oggetto della verifica e di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa in Commissione tributaria; nonché di essere informato dei propri diritti e doveri in occasione della verifica;

- d. se il contribuente lo richiede, l'esame dei documenti può essere effettuato presso l'ufficio dei verificatori o del professionista che lo assiste (inoltre, ai sensi dell'art.52, co.1, DPR n.633/72, l'accesso nei locali adibiti ad esercizio di arti e professioni deve essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato);
- e. la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente non può superare i 30 giorni lavorativi (prorogabili per ulteriori 30 giorni per motivate ragioni);
- f. dopo il rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni (processo verbale da redigere per ogni accesso, ai sensi dell'art.52, co.6, DPR n.633/72 ed in cui devono anche essere inserite eventuali comunicazioni e rilievi del contribuente e del professionista) il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste, che l'Ufficio deve valutare. L'avviso di accertamento non può essere emesso prima della scadenza di detto termine, salvo i casi motivati di particolare urgenza.

### **Gli accessi presso luoghi adibiti sia ad abitazione sia ad attività professionale o economica**

Come si è in precedenza accennato, gli accessi che sono eseguiti presso l'abitazione del contribuente e che siano al tempo stesso sede dell'attività professionale o economica del medesimo, necessitano del regime autorizzatorio più rigoroso, ossia dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

In questo senso, è da sottolineare che, secondo gli orientamenti della Cassazione:

affinché si tratti di locale ad uso promiscuo non è necessario che lo stesso ambiente sia utilizzato per entrambi gli scopi, essendo sufficiente una "comoda comunicazione" interna tra ambienti differenti, nel medesimo contesto immobiliare<sup>13</sup>.

#### **Caso 1**

Nel caso oggetto della [sentenza n.6908 del 25/03/11 della Corte di Cassazione](#), i funzionari dell'Agenzia delle Entrate effettuavano, con la sola autorizzazione interna, un accesso nello studio di un commercialista, in cui quest'ultimo aveva anche la "residenza anagrafica". Ad avviso dell'Agenzia, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica non sarebbe stata necessaria perché (si legge negli atti processuali) non risultava che effettivamente il contribuente abitasse nei locali, avendo solo la residenza formale.

Questa argomentazione è stata però rigettata dalla Corte di Cassazione, sul presupposto che la collocazione della residenza anagrafica in un locale vale a provare l'utilizzo personale, quale propria abitazione, dello stesso e, dunque, a richiedere l'autorizzazione del magistrato in caso di accesso.

Occorre peraltro segnalare che l'Agenzia, nel caso in esame, si era limitata ad affermare il carattere solo formale della residenza anagrafica, non avendo invece addotto alcun elemento di prova volto a dimostrare la fittizietà della stessa.

#### **Caso 2**

Anche la [sentenza n. 25335 del 15/12/10 della Corte di Cassazione](#) analizza un caso di accesso presso un immobile utilizzato in modo "promiscuo"; in particolare, si trattava di un'azienda agricola adibita anche ad abitazione dell'imprenditore.

Nel corso dell'accesso, eseguito senza il permesso del Procuratore della Repubblica, i funzionari dell'Amministrazione acquisivano dichiarazioni di terzi e dello stesso imprenditore, in grado di provare l'infedeltà della dichiarazione dei redditi dell'imprenditore. In contenzioso, il contribuente, facendo valere l'illegittimità dell'accesso, sosteneva l'inutilizzabilità di tali prove nell'accertamento tributario. La Cassazione, tuttavia, non ha accolto le argomentazioni del contribuente, operando un'importante distinzione tra tipologie di prove che possono essere raccolte nel contesto di un accesso.

<sup>13</sup> Cass., sent. n.19689 dell'1/10/04.



La Suprema Corte non rinnega il principio della necessaria autorizzazione del Procuratore della Repubblica in caso di accesso in luoghi “promiscui” e nemmeno quello dell’inutilizzabilità delle prove raccolte a seguito di un accesso illegittimo.

Al tempo stesso però, essa chiarisce che tale inutilizzabilità:

*“interessa solo le prove e le fonti di prova per le quali l’accesso abbia costituito una condizione necessaria, come è di regola per le cosiddette prove dirette, rappresentate dalle ispezioni, dalle perquisizioni, dalle requisizioni e in genere da tutte le forme di apprensione materiale diretta di documenti o altre cose che costituiscono prove e che nel corso dell’accesso vengono rinvenute e autoritativamente acquisite”.*

Tale inutilizzabilità, invece, non può riguardare quelle prove che nell’accesso trovano:

*“mera occasione”, “come è di regola per le informazioni di terzi e soprattutto le dichiarazioni del contribuente, le quali potrebbero essere raccolte allo stesso modo all’uscita dell’abitazione, per strada o negli uffici dell’organo deputato all’indagine”.*

### **L’inutilizzabilità delle prove raccolte a seguito di un accesso illegittimo**

Il problema delle conseguenze procedurali/processuali di prove raccolte dall’Amministrazione nel corso di un accesso illegittimo è stato oggetto di diversi orientamenti giurisprudenziali negli ultimi anni.

Un primo orientamento della giurisprudenza di legittimità si è posto in termini assolutamente negativi, rispetto alla tutelabilità dei diritti del contribuente.

Con la [sentenza n.8344 del 19/06/01](#), la Corte di Cassazione ha avuto modo di affermare che l’esercizio illegittimo dei poteri istruttori da cui derivi l’acquisizione di prove non conforme alle regole previste non determina l’inutilizzabilità delle prove stesse. In base a tale orientamento, infatti, la conseguenza dell’inutilizzabilità (che sarebbe propria dell’ordinamento penale e non di quello tributario) potrebbe sostenersi solo quando espressamente prevista dalla legge (espressa previsione legislativa che, invece, manca nei casi qui in esame).<sup>14</sup>

È però possibile sostenere che simile posizione interpretativa risulta attualmente del tutto superata. A partire, in particolare, dalla [sentenza delle Sezioni Unite n.16424 del 21/11/02](#), la Corte di Cassazione ha statuito che l’inutilizzabilità delle prove raccolte in modo illegittimo deve essere affermata discendendo dalla regola generale per cui “l’assenza di un presupposto del procedimento amministrativo inficia tutti gli atti nei quali si articola”.

Nei casi di accessi domiciliari effettuati in assenza della autorizzazione del Procuratore della Repubblica, le prove raccolte debbono intendersi dunque come inutilizzabili, con la conseguenza che il contribuente potrà impugnare l’avviso di accertamento basandosi su questo rilievo di carattere formale e chiedere, ove non vi siano ulteriori elementi di prova correttamente raccolti ed in grado di fondare la ripresa fiscale, l’annullamento del medesimo atto impositivo.<sup>15</sup>


Simile posizione è ribadita anche nelle [sentenze n.26454/08, n.6836 del 20/03/09 e n.21974 del 16/10/09](#), che, ulteriormente, si soffermano su un altro possibile vizio di legittimità dell’accesso autorizzato: quello relativo alla sussistenza dei requisiti normativi che il Procuratore della Repubblica deve apprezzare e motivare per dare l’autorizzazione all’accesso.

<sup>14</sup> Analoghe affermazioni sono contenute nella sentenza della Corte di Cassazione n.3852/01.

<sup>15</sup> In questo senso, si vedano inoltre le chiare affermazioni delle sentenze della Corte n.26454/08; n.10664/98; n.12050/98.



In questo senso, secondo le sentenze da ultimo citate, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, pur provenendo da un organo giurisdizionale, assume la natura di provvedimento amministrativo che, come tale, può essere oggetto dell'esame del giudice tributario, una volta impugnato l'avviso di accertamento.

 Il giudice può quindi essere chiamato a controllare l'esistenza di tale autorizzazione e, anche, dell'esistenza dei "gravi indizi di violazione" previsti dalle norme.

Pur considerando che questi gravi indizi possono essere motivati in modo sintetico, oppure indiretto, cioè attraverso il riferimento ai dati allegati dall'Autorità richiedente, ne deriva che, qualora l'autorizzazione sia stata concessa in mancanza di simili presupposti, si configura un'*acquisizione irrituale di elementi probatori, con inevitabile inutilizzabilità dei medesimi*.

Per questo motivo, risulta importante procedere all'accesso agli atti<sup>16</sup>, una volta chiuso il procedimento amministrativo con l'emanazione dell'atto di accertamento, per valutare la sussistenza sia dell'autorizzazione, sia della motivazione e della correttezza sostanziale della stessa e per potere in questo modo contestare dinanzi al giudice tributario la ripresa fiscale. Infine, anche le sentenze n.6908/11 e n.25335/10 (esaminate nel paragrafo precedente) parlano inequivocabilmente di "prove inutilizzabili" se raccolte nell'ambito di un accesso illegittimo.

### **L'opponibilità del segreto professionale nel corso di un accesso**

Un'ultima riflessione merita la possibilità per il professionista di opporre il "*segreto professionale*" relativamente ad atti e documenti oggetto della ispezione.

In caso di accesso di locali destinati ad "esercizio di arti e professioni" è condizione necessaria la "*presenza del titolare dello studio o di un suo delegato*" (art.52, co.1, DPR n.633/72), il quale potrebbe eccepire il segreto professionale, rendendo così necessario, per i funzionari dell'Amministrazione, richiedere l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per l'esame della relativa documentazione (art.52, co.3, DPR n.633/72). Che sia questo il comportamento corretto da seguire per gli accertatori ed in mancanza del quale l'acquisizione e l'esame dei documenti deve considerarsi illegittimo, è confermato anche dalla prassi amministrativa<sup>17</sup>.

Sul tema, si è espressa lo scorso anno la Corte di Cassazione, con un'importante sentenza a Sezioni Unite ([n.11082 del 7/05/10](#)).

La controversia esaminata riguardava un accesso effettuato dalla GdF nella sede di uno studio legale associato e nel quale il legale rappresentante dello studio eccepiva il "segreto professionale", in relazione a tutta la corrispondenza intrattenuta con la clientela. I verificatori richiedevano dunque al Procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art.52, co.3, DPR n.633/72, la prescritta autorizzazione, che veniva concessa relativamente all'"*esame dei documenti custoditi nei locali dello studio...utili ai fini della ricerca e repressione di eventuali violazioni alla normativa tributaria, relativamente ai quali è stato eccepito il segreto professionale*".

Ad avviso dei contribuenti, tale provvedimento sarebbe stato illegittimo, in quanto privo di motivazione, generico e sproporzionato e quindi lesivo dell'interesse professionale alla segretezza; per questo, il medesimo atto veniva impugnato dinanzi al Tar, per chiederne l'annullamento. Il Tar, tuttavia, rigettava la domanda per difetto di giurisdizione, motivando in base al fatto che l'atto in esame potrebbe essere impugnato per il tramite dell'atto finale di imposizione e dinanzi al giudice tributario. Soluzione che veniva condivisa dal Consiglio di Stato.

<sup>16</sup> Riconosciuto, per il procedimento tributario, recentemente da Cons.Stato, dec. n.53 del 13/01/10.

<sup>17</sup> C.M. n.246/E/99; C.M. n.84/E/01; Circ. GdF, n.1 del 29/12/08.

Nella sentenza in esame, la Corte rigetta il ricorso del contribuente, negando decisamente la giurisdizione del giudice amministrativo ma riconoscendo, al tempo stesso, una tutela in capo al soggetto per l'eventuale violazione del diritto al segreto professionale.

Ad avviso della Corte, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica deve essere adeguatamente motivata, dovendo esplicitare la valutazione comparativa delle contrapposte ragioni offerte dalle parti, ossia i motivi per i quali il professionista ha opposto il segreto e le ragioni che, secondo l'organo verificatore, rendono necessario e/o indispensabile l'esame dei documenti e l'acquisizione delle notizie che sono stati "secretati" dal professionista.

La necessità di richiedere simile autorizzazione nasce però esclusivamente nell'ambito di un procedimento di accertamento fiscale, avendo solo la funzione di consentire di esaminare i documenti e di acquisire le notizie per poter procedere ad una compiuta verifica fiscale:

*"l'autorizzazione in questione, quindi, attiene esclusivamente al procedimento amministrativo di verifica tributaria e produce effetti solo nell'ambito dello stesso".*

In quanto atto interno al procedimento tributario, non può che affermarsi, secondo le Sezioni Unite, la giurisdizione delle Commissioni tributarie che, secondo l'attuale interpretazione fornita dalla stessa giurisprudenza di legittimità dell'art.2, D.Lgs. n.546/92 non è limitata all'atto finale di imposizione, ma investe tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla adozione e alla formazione dell'atto impositivo,

*"tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale o sostanziale) su un qualche atto istruttorio prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto finale impugnato".*

La stessa Corte di Cassazione sembra però rendersi conto dell'insufficienza di tale approdo, anche alla luce delle sollecitazioni che negli ultimi anni sono arrivate dalla giurisprudenza internazionale e, in particolare, dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (sentenza n.18497 del 21/02/08, causa *Ravon*), che ha affermato, esaminando un caso francese, che gli ordinamenti nazionali devono prevedere la possibilità di impugnare immediatamente, anche nel merito ed in contraddittorio, il provvedimento che autorizza l'ingresso dell'Amministrazione Finanziaria nella sfera privata del contribuente.

In questa prospettiva, le Sezioni Unite delineano due possibili vie di tutela giurisdizionale, a seconda dell'esito della attività istruttoria:

## 1

Nel caso in cui l'attività istruttoria illegittima (o ritenuta tale dal contribuente) si concluda con l'emanazione dell'avviso di accertamento, la tutela giurisdizionale sarà differita al momento della impugnazione dell'atto impositivo, secondo la soluzione che potremmo definire tradizionale. In questo senso, ricorda la Corte, simile "differimento temporale" di tutela non appare contrastante con il sistema costituzionale, visto che gli artt.24 e 113 Cost. non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, la quale può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale, sempre che ciò non renda eccessivamente difficoltosa la stessa tutela giurisdizionale.

Nel caso in cui l'attività istruttoria illegittima (o ritenuta tale dal contribuente) non si concluda con un atto impositivo a carico del soggetto oppure quando sia adottato un provvedimento impositivo non basato, però, sui documenti e notizie raccolti in modo illegittimo, la tutela della situazione giuridica del contribuente è configurabile "nell'orbita giurisdizionale del giudice ordinario" e quindi in base ad un'azione di risarcimento danni. In questo caso, infatti, verrebbe leso il diritto soggettivo del contribuente a non subire, al di fuori dei casi previsti dalla legge, verifiche fiscali e, quindi, compressioni legali dei propri diritti. Lesione che non potrebbe però essere fatta valere dinanzi al giudice tributario per l'esito negativo della verifica fiscale, con impossibilità di individuare un collegamento con quell'oggetto della giurisdizione tributaria " fissato dall'art.2, D.Lgs. n.546/92<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Circa l'esame critico di tale pronuncia, si veda M. Basilavecchia, "Il segreto professionale nella verifica fiscale e la tutela giurisdizionale", in Riv.giur.trib., 2010, pag.768 ss. Sul tema, anche E. Marellò, "Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario", in Rass.trib., 2011, pag.280 ss..



## Principali scadenze dal 16 al 31 maggio 2011

Si segnala che tutti gli adempimenti sono stati inseriti, prudenzialmente, con le loro scadenze naturali, nonostante nella maggior parte dei casi, i versamenti che cadono di sabato e nei giorni festivi si intendono prorogati al primo giorno feriale successivo.

MAGGIO						
L	M	M	G	V	S	D
						1
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30	31					

### Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di aprile (codice tributo 6004).

I contribuenti Iva mensili **che hanno affidato a terzi la contabilità** (art.1, co.3, DPR 100/98) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

### Versamenti Iva trimestrali

I contribuenti Iva trimestrali devono versare entro oggi l'imposta relativa al 1° trimestre 2011, maggiorata dell'1%, utilizzando il modello F24 con indicazione del codice tributo 6031.

### Versamento dell'Iva a saldo dovuta in base alla dichiarazione annuale

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2010, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno scelto il pagamento rateale, devono versare la terza rata (cod. 6099), maggiorando gli importi da versare degli interessi (cod. 1668).

### Dichiarazioni d'intento

Scade oggi l'invio telematico della comunicazione dei dati relativi alle dichiarazioni di intento ricevute nel mese di aprile.

### Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di aprile, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

### Versamento dei contributi Inps artigiani e commercianti

Scade il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti da artigiani e commercianti relativamente alla prima rata del contributo sul minimale di reddito per l'anno 2011 (primo trimestre).

### Versamento del premio Inail

Scade oggi, per i soggetti che hanno optato per il pagamento rateale, il termine per il versamento della seconda rata del premio Inail relativo al saldo 2010 e all'acconto 2011, così come risulta dall'autoliquidazione.

### Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente: sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef, sui redditi

di lavoro assimilati al lavoro dipendente, sui redditi di lavoro autonomo, sulle provvigioni, sui redditi di capitale, sui redditi diversi, sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia, sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

### Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

### Ravvedimento versamenti

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, lo scorso 18 aprile.

MAGGIO						
L	M	M	G	V	S	D
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30	31					

MAGGIO						
L	M	M	G	V	S	D
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30	31					

### 5 per mille

Scade oggi il termine per le associazioni **sportive dilettantistiche** riconosciute dal Coni e per gli **enti di volontariato** per chiedere la rettifica degli eventuali errori di iscrizione negli elenchi.

### Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di aprile, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

### Versamento dei contributi Enasarco

Scade oggi il versamento dei contributi Enasarco dovuti per il trimestre gennaio/marzo 2011. Il versamento va effettuato utilizzando il bollettino di conto corrente postale precompilato che la Fondazione Enasarco invia alle ditte preponenti iscritte.

### Contratti di Rete

Scade oggi il termine per presentare telematicamente le comunicazioni contenenti i dati per la fruizione dei vantaggi fiscali per le imprese appartenenti alle reti d'impresa.

MAGGIO						
L	M	M	G	V	S	D
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30	31					

MAGGIO						
L	M	M	G	V	S	D
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30	31					

### Presentazione elenchi Intrastat mensili

Scade oggi il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

### **Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione**

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1/05/11.

---

### **Comunicazione *black list***

Per i contribuenti che effettuano operazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori dei Paesi c.d. "*black-list*" scade oggi il termine di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni effettuate nel mese precedente, per i contribuenti tenuti a questo adempimento con cadenza mensile.

---

### **Presentazione elenchi Intra 12 mensili**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di aprile 2011.

---

### **Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di aprile.

---

### **Modello 730/2011 per soggetti che si avvalgono dell'assistenza fiscale**

Scade il termine per la presentazione, al proprio datore di lavoro o ente pensionistico, o soggetto abilitato del modello 730 e della busta per la destinazione dell'8 e del 5 per mille, per i soggetti che si avvalgono dell'assistenza fiscale.

---

### **Consegna prospetto liquidazione relativo al modello 730/2011**

Ultimo giorno utile per i datori di lavoro o enti pensionistici che prestano assistenza fiscale per la consegna diretta al dipendente o al pensionato del mod. 730 e del prospetto di liquidazione mod. 730-3.

---

MAGGIO

L	M	M	G	V	S	D
						1
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30	31					



## LEGENDA icone

	<b>“Notizie flash”</b> – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		<b>“Check List e formulari di Studio”</b> – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	<b>“Focus di pratica professionale”</b> – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		<b>“Approfondimenti monografici”</b> – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	<b>“Il punto sull'Iva”</b> – sezione quindicinale di aggiornamento ed approfondimento curata dai professionisti più esperti in campo Iva. Una guida autorevole sugli aspetti maggiormente complessi e controversi in materia di imposta sul valore aggiunto, in ambito nazionale ed internazionale		<b>“Fisco e Estero”</b> – approfondimento e aggiornamento costante su Iva intra ed extracomunitaria e imposte dirette: residenza; tassazione dei redditi prodotti in Italia e all'estero; doppia imposizione; dividendi; stabile organizzazione, CFC, transfer pricing, monitoraggio fiscale e norme antiabuso.
	<b>“I contratti d'impresa”</b> – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		<b>“Accertamento e Verifiche”</b> – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	<b>“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale”</b> – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		<b>“Normativa e prassi in sintesi”</b> – allegato alla circolare che riepiloga con tavole sinottiche e schemi di sintesi i principali provvedimenti normativi e la prassi ministeriale. Un vero e proprio archivio di norme e circolari interpretative, rappre-sentato in estrema sintesi ed in forma schematica
	<b>“Adempimenti e problematiche di Diritto societario”</b> – i più qualificati esperti di diritto guidano i Professionisti a risolvere le problematiche più frequenti nell'applicazione pratica della normativa societaria attraverso le interpretazioni del Notariato, della giurisprudenza e della dottrina		<b>“Scadenario”</b> – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

<b>EDITORE E PROPRIETARIO</b> Gruppo Euroconference S.p.a.	<b>COMITATO DI REDAZIONE</b>		<b>ABBONAMENTO ANNUALE 2011</b> Euro 220 Iva esclusa
<b>DIRETTORE RESPONSABILE</b> Gian Paolo Ranocchi	<b>Alessandro Corsini</b> <b>Guido Martinelli</b> <b>Paolo Meneghetti</b> <b>Duilio Liburdi</b> <b>Fabio Garrini</b>	<b>Gian Paolo Ranocchi</b> <b>Luca Miele</b> <b>Norberto Villa</b> <b>Luca Caramaschi</b> <b>Viviana Grippo</b>	<b>SITO INTERNET</b> Per informazioni e ordini: <b>www.euroconference.it</b>
<b>PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE</b> Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	<b>COLLABORATORI ESTERNI</b>		<b>STAMPA</b> Pubblicazione diffusa per e-mail
<b>SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA</b> Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona	Giacomo Albano Andrea Bonghi Sandro Cerato Stefano Chirichigno Valerio Cirimbilla Francesco Facchini Fabio Giommoni Thomas Tassani	Fabio Landuzzi Sergio Pellegrino Andrea Soprani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi Giovanni Valcarenghi Ennio Vial Francesco Zuech	Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001 ISSN: 2039-9618
<b>DIRETTORE SCIENTIFICO</b> <b>Alessandro Corsini</b>			<b>SERVIZIO CLIENTI</b> Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... <b>Tel. 045/8201828</b> <b>fax 045/502430</b> <b>e-mail: circolari@euroconference.it</b>
<b>RESPONSABILE REDAZIONALE</b> <b>Alessia Zoppi</b>			
<b>REDAZIONE</b> <b>Silvia Righetti e Simone Bonini</b>			

Per i contenuti de *La Circolare Tributaria* Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli Autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'Editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.