

In evidenza



Notizie *Flash*

Il decreto las in Gazzetta



Focus di pratica professionale

Fiscalità dell'avviamento già iscritto nel bilancio della conferente
– la norma di comportamento n.181 dell'Aidc



Accertamento e verifiche

Partita la caccia del Fisco alle società di comodo. Note critiche alla
legittimità dell'utilizzo del controllo automatizzato

Sommario



Notizie *Flash*

- Studi di settore - *on line* i modelli definitivi e le specifiche tecniche di Gerico pag.4
- Il decreto Ias in Gazzetta pag.4
- Riduzione del capitale per perdite e liquidazione: i chiarimenti del Cndcec pag.4
- Riduzione di capitale e trasformazione di Spa in liquidazione pag.4
- Artigiani e commercianti: proroga al 6 luglio per il versamento dei contributi pag.4
- Tenuta delle scritture contabili: il contribuente comunica le variazioni pag.5
- Nuovi codici tributo per i concessionari del Bingo pag.5
- Indebita compensazione: legittimo il sequestro dei beni del consulente fiscale pag.5
- Infedele dichiarazione: la sanzione è sempre dovuta pag.5
- Cessione fantasma: legittimo il pignoramento sull'acquirente per i debiti del cedente pag.5
- Cartiere con partita Iva: se il reato ante 2008 è solo fiscale non consente la confisca pag.6
- Elusione: legittima la prova per presunzione pag.6
- Società di fatto: escussione ai soci pag.6
- Responsabilità per l'amministratore di fatto se quello legale è un prestanome pag.6
- In Gazzetta il decreto sul *bonus* fiscale per il rientro dei lavoratori in Italia pag.7
- Fissato lo sconto d'imposta per le imprese che aderiscono alle reti d'impresa pag.7
- Nuovi limiti alla compensazione: la circolare dell'Irdcec pag.7
- *Software* anomalie studi di settore, controllo modelli AA5/6 e 730 pag.7
- Imprese in amministrazione straordinaria: obblighi dichiarativi ordinari pag.8
- Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – maggio 2011 pag.8
- TFR: coefficiente di rivalutazione – maggio 2011 pag.8



Focus di pratica professionale

- [Fiscalità dell'avviamento già iscritto nel bilancio della conferente – la norma di comportamento n.181 dell'Aidc](#) pag.9



Accertamento e Verifiche

- [Partita la caccia del Fisco alle società di comodo. Note critiche alla legittimità dell'utilizzo del controllo automatizzato](#) pag.15
- [La durata delle verifiche fiscali: i nuovi termini introdotti dal Decreto Sviluppo](#) pag.19
- [Ravvedimenti, calcolo delle sanzioni ridotte e dichiarazioni integrative: gli adempimenti necessari in caso di crediti inesistenti e avvisi bonari](#) pag.24



Scadenzario

- [Principali scadenze dal 1 al 15 luglio 2011](#) pag.29



Notizie flash

STUDI DI SETTORE

Agenzia Entrate
provvedimento e
modulistica
10/06/11
Sito Web



Studi di settore - *on line* i modelli definitivi e le specifiche tecniche di Gerico

Sono stati approvati con **provvedimento del 10 giugno**, i 206 **modelli** per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2010, da allegare alla dichiarazione dei redditi Unico 2011. Sul sito delle Entrate sono, inoltre, disponibili le specifiche tecniche di Gerico 2011.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare – Dichiarare - Studi di settore e parametri - Studi di settore - Modelli e istruzioni)

BILANCIO E REDDITO D'IMPRESA

[Ministero Finanze](#)
[decreto](#)
[8/06/11 e relazione](#)
[illustrativa](#)
[G.U.](#)
[13/05/11](#)
[n.135](#)



Il decreto las in Gazzetta

E' stato pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale n.135 del 13 giugno**, il **decreto** del Ministero delle Finanze dell'**8 giugno 2011**, che regola le disposizioni di coordinamento tra i principi contabili internazionali entrati in vigore nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2009 ed il 31 dicembre 2010 e le regole di determinazione della base imponibile dell'Ires e dell'Irap, come previsto dal D.Lgs. n.38/05. Il decreto in esame è stato emanato in attuazione dell'art.2 co.28 del D.L. Milleproroghe n.225/10 ed è finalizzato a fornire, ai soggetti las *adopter*, le disposizioni di coordinamento per l'applicazione delle norme del Tuir che regolano la determinazione del reddito imponibile. Le disposizioni del provvedimento si applicano già a decorrere dalla dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Il decreto sarà approfondito nel numero di luglio di Bilancio, Vigilanza e Controlli.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Irdcec](#)
[documento](#)
[n.11](#)
[giugno 2011](#)
[Sito Web](#)



Riduzione del capitale per perdite e liquidazione: i chiarimenti del Cndcec

L'Irdcec ha pubblicato sul proprio sito, il **14 giugno 2011**, il **documento n.11**: "La procedura della liquidazione societaria: aspetti controversi e spunti per la semplificazione", che esamina gli aspetti giuridici, contabili e fiscali ed in particolare, gli adempimenti connessi alla riduzione del capitale al disotto del minimo legale in conseguenza di perdite, anche alla luce delle massime espresse dai Notai del Triveneto.

[Consiglio Nazionale](#)
[Notariato](#)
[studio](#)
[16/03/11](#)
[n.221-2010/I](#)



Riduzione di capitale e trasformazione di Spa in liquidazione

È ammissibile la riduzione di capitale sociale di una Spa in liquidazione e la conseguente trasformazione in Srl, al fine dichiarato di rendere possibile l'eliminazione del Collegio sindacale. È questa, in sintesi, la conclusione cui è giunto il Consiglio Nazionale del Notariato con lo **studio n.221-2010/I**: "*Riduzione del capitale per perdite e trasformazione di società in liquidazione*", che ha preso spunto da una sentenza in materia emessa il 17 ottobre 2007 dal Tribunale di Milano.

LAVORO E PREVIDENZA

[Inps](#)
[circolare](#)
[13/06/11](#)
[n.84](#)



Artigiani e commercianti: proroga al 6 luglio per il versamento dei contributi

Slittano dal 16 giugno al 6 luglio i termini per il versamento dei contributi previdenziali il cui pagamento è fissato in coincidenza con le scadenze previste per il pagamento delle imposte sui redditi (ex art.1, DPCM 12/05/11). Lo ha ricordato l'Inps con la **circolare n.84 del 13 giugno**.

IVA

Tenuta delle scritture contabili: il contribuente comunica le variazioni

Grava sul contribuente l'obbligo di dichiarare entro trenta giorni all'Agenzia delle Entrate la variazione degli elementi risultanti dalla dichiarazione di inizio attività, compresa la variazione del luogo di tenuta e conservazione delle scritture contabili. Il depositario con cui cessa il rapporto di deposito non ha alcun obbligo di dichiarazione, e potrà richiedere al contribuente la prova dell'avvenuta comunicazione. Sono questi i principali chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.65 del 14 giugno**, nella quale si riportano anche le modalità per effettuare tale comunicazione.

[R.M.
14/06/11
n.65](#)



CODICI TRIBUTO

Nuovi codici tributo per i concessionari del Bingo

Con **risoluzione n.66 del 16 giugno** l'Agenzia delle Entrate ha istituito due nuovi codici tributo – 5254 e 5255 – per i versamenti, mediante il modello F24 Accise, delle somme dovute all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato dai concessionari aderenti alle modalità del gioco del bingo nazionale, del bingo simultaneo intersala e del bingo elettronico.

[R.M.
16/06/11
n.66](#)



CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Indebita compensazione: legittimo il sequestro dei beni del consulente fiscale

È legittimo il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, dei beni del consulente fiscale e commerciale del gruppo aziendale colpevole di indebite compensazioni, in quanto il professionista non si è limitato a svolgere l'attività professionale di commercialista, ma è stato l'ideatore dell'utilizzo illecito dei meccanismi di cui al modello F24, concorrendo consapevolmente alla realizzazione delle suddette indebite compensazioni. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la **sentenza n.24166 del 16 giugno**.

[Cassazione
sentenza
16/06/11
n.24166](#)



Infedele dichiarazione: la sanzione è sempre dovuta

Nel caso di impugnazione di una cartella relativa alla riscossione dell'Irpeg, accertata con pregresso avviso di accertamento non contestato, e delle relative sanzioni per infedele dichiarazione, tale sanzione è dovuta a prescindere dalla circostanza che l'imposta non dichiarata vada poi effettivamente riscossa oppure debba essere compensata con crediti rinvenienti dalla definitiva stabilizzazione di perdite fiscali precedenti. È questo il principio affermato dalla Corte di Cassazione con l'**ordinanza n.13014 del 14 giugno**.

[Cassazione
ordinanza
14/06/11
n.13014](#)







Cessione fantasma: legittimo il pignoramento sull'acquirente per i debiti del cedente

Non è sufficiente ad escludere la fattispecie della cessione di azienda, la mera assenza nei registri e nelle scritture contabili di acquisti o cessioni di beni appartenenti all'originario debitore di imposta. Dunque, in tali casi, sussiste il diritto dell'esattore a procedere al pignoramento mobiliare dei beni dell'impresa "acquirente" per il recupero dell'Ilor dovuta dalla presunta cedente per l'anno anteriore a quello in cui è avvenuta la cessione, salvo che la società "acquirente" non dimostri con prove assistite da fede privilegiata (atto pubblico o scrittura privata autenticata, e non semplici testimonianze o dati contabili) che i beni oggetto di pignoramento appartenevano ad altri soggetti diversi dal cedente debitore esecutato. È quanto affermato dalla Corte di Cassazione nella **sentenza n.12965 del 14 giugno**.

[Cassazione
sentenza
14/06/11
n.12965](#)



<p>Cassazione sentenza 13/06/11 n.23667</p> 	<p>Cartiere con partita Iva: se il reato ante 2008 è solo fiscale non consente la confisca</p> <p>La costituzione di diverse società in Paesi esteri, l'attribuzione a queste ultime di partita Iva, l'interposizione di tali società, quali cartiere, nell'ipotetico schema di "frode carosello", sono elementi che non costituiscono truffa, ma integrano la fattispecie penal-tributaria. Pertanto in tali casi, se verificatisi prima del 2008, non è lecito procedere alla confisca per equivalente, dal momento che questa possibilità è stata estesa anche alle ipotesi di frodi fiscali penalmente rilevanti solo con la Finanziaria 2008. In ogni caso, dunque, è necessario verificare <i>funditus</i> la sussistenza di condotte criminose, e valutarne l'epoca di verifica. Inoltre la verifica sui presupposti per l'applicazione delle misure cautelari reali non deve risolversi in un mero controllo formale e cartolare ma, al contrario, deve essere concreto e condotto secondo il parametro del "<i>fumus</i>" del reato ipotizzato. Lo ha sancito la Corte di Cassazione con la sentenza n.23667 del 13 giugno, nella quale, ha ribadito che si verifica un concorso tra il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato e reato fiscale solo con riferimento alle "<i>ipotesi in cui dalla condotta di frode fiscale derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale</i>", quale ad esempio l'ottenimento di finanziamenti pubblici.</p>
<p>Cassazione sentenza 10/06/11 n.12788</p> 	<p>Elusione: legittima la prova per presunzione</p> <p>La norma relativa al controllo delle dichiarazioni di cui all'art.37, co.3, DPR n.600/73 ha evidenti finalità antielusive e non presuppone un comportamento fraudolento, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale proprio dell'operazione che costituisce il presupposto d'imposta. Ne consegue che il fenomeno della simulazione relativa non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo mediante operazioni effettive e reali, nelle quali difetta del tutto l'elemento caratteristico dei negozi simulati. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione nella sentenza n.12788 del 10 giugno, che ha accolto il ricorso dell'Amministrazione Finanziaria, che, nel caso di specie, al fine di accertare la manovra elusiva, si era avvalsa della "prova per presunzione", e aveva assolto l'onere probatorio mettendo in luce – anche attraverso evidenze documentali – il carattere antieconomico della triangolazione negoziale posta in essere da tre società che facevano capo allo stesso soggetto.</p>
<p>Cassazione sentenza 10/06/11 n.12763</p> 	<p>Società di fatto: escussione ai soci</p> <p>In ipotesi di accertata inesistenza di una società di fatto tra più persone, il soggetto passivo dell'imposta sui redditi e dell'Ilor per il reddito prodotto dall'attività economica ascritta (in origine) alla società di fatto (risultata inesistente) va individuato nella persona cui sia riconducibile quell'attività: la mancanza, nella società di fatto, di una personalità distinta da quella dei (pretesi) soci, infatti, impone di ritenere comunque riferita individualmente, quindi anche ad ogni ipotizzato socio, l'avvenuto svolgimento di quell'attività economica produttiva di reddito imponibile e, di conseguenza, l'assunzione <i>ex lege</i>, da parte del medesimo, della qualità di soggetto passivo di entrambe le imposte. Diversamente, nel caso di accertata esistenza di una società di fatto tra più persone, queste sono soggetti passivi soltanto dell'imposta sui redditi, mentre la società è passiva dell'Ilor. È quanto affermato dalla Cassazione con la sentenza n.12763 del 10 giugno.</p>
<p>Cassazione sentenza 10/06/11 n.23425</p> 	<p>Responsabilità per l'amministratore di fatto se quello legale è un prestanome</p> <p>L'amministratore di fatto è responsabile penalmente per l'omessa dichiarazione dei redditi dell'azienda, se il rappresentante legale è solo un suo prestanome. Per quanto riguarda i reati omissivi, infatti, il vero soggetto qualificato a commettere l'illecito non è il prestanome, ma colui il quale effettivamente gestisce la società, perché solo lui è in condizione di compiere l'azione dovuta, mentre l'estraneo è il prestanome, al quale può al massimo essere imputata una corresponsabilità per dolo eventuale. Lo ha stabilito al Corte di Cassazione con la sentenza n.23425 del 10 giugno.</p>

AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

[Ministero Finanze](#)
[decreto](#)
[3/06/11](#)
[G.U.](#)
[10/06/11](#)
[n.133](#)



In Gazzetta il decreto sul *bonus* fiscale per il rientro dei lavoratori in Italia

È stato pubblicato in **Gazzetta Ufficiale n.133 del 10 giugno** il **decreto** del Ministero dell'Economia e delle Finanze del **3 giugno**, con cui si individuano le categorie dei soggetti beneficiari degli incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia (ex art.2, L. n.238/10). Le agevolazioni si applicano ai nati dopo il 1° gennaio 1969 che si ristabiliscono in Italia entro 3 mesi dall'assunzione o dall'avvio di un'attività autonoma o d'impresa. Sono invece esclusi i soggetti che, pur essendo titolari di rapporti di lavoro a tempo indeterminato con pubbliche amministrazioni o con imprese di diritto italiano, svolgono la propria attività all'estero.

[Agenzia Entrate](#)
[provvedimento](#)
[14/06/11](#)



Fissato lo sconto d'imposta per le imprese che aderiscono alle reti d'impresa

Con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2010, le imprese appartenenti a una delle reti di imprese riconosciute beneficeranno di un risparmio d'imposta pari al 75,3733%. La soglia è stata fissata con **provvedimento** del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del **14 giugno**.

COMPENSAZIONI FISCALI

[Irdcec](#)
[circolare](#)
[10/05/11](#)
[n.23/IR](#)



Nuovi limiti alla compensazione: la circolare dell'Irdcec

Con la **circolare n.23/IR del 10 maggio**: "*Nuovi limiti alla compensazione fiscale introdotti dal D.L. 78/10 e il fallimento*", l'Istituto di Ricerca dei Dottori commercialisti ed Esperti contabili ha preso in considerazione la disciplina in materia di limiti alla compensazione in sede di versamenti unitari (introdotti dall'art.31, co.1 del D.L. n.78/10), soffermandosi in particolare su tre aspetti: l'identificazione delle morosità interessate dal divieto, le conseguenze della presenza di debiti iscritti a ruolo e la compensazione nell'ambito del fallimento.

AGGIORNAMENTO SOFTWARE

[Agenzia Entrate](#)
[software](#)
[Sito Web](#)



Software anomalie studi di settore, controllo modelli AA5/6 e 730

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- **la versione 1.0.1** del 16/06/11 del *software* destinato ai soggetti che hanno ricevuto nel 2011 una comunicazione relativa ad **anomalie** riscontrate sulla base dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore dichiarati per le annualità 2007, 2008 e 2009.

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

- **la versione 1.0.1** del 13/06/11 della **procedura di controllo** della comunicazione del **modello AA5/6**, che consente di sottoporre ad una prima verifica le comunicazioni di variazione dati, avvenuta fusione, concentrazione, trasformazione, estinzione soggetti diversi dalle persone fisiche non tenuti alla presentazione della dichiarazione di inizio attività ai fini Iva, al fine di segnalare eventuali incongruenze tra i dati presenti nel file creato e le specifiche tecniche;

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

- **la versione 1.1.1** del 14/06/11 della **procedura di controllo** del **modello 730/11**.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Dichiarare - Dichiarazioni dei redditi delle Persone Fisiche - 730/2011 - Procedura di controllo)

PROCEDURE CONCORSUALI

[R.M.
13/06/11
n.64](#)



Imprese in amministrazione straordinaria: obblighi dichiarativi ordinari

Il perseguimento della “*ristrutturazione economica e finanziaria*” con prosecuzione dell’ordinaria attività d’impresa, previsto per le grandi imprese in crisi ammesse alla procedura di amministrazione straordinaria (ex D.L. n.347/03), impone la continuità del periodo d’imposta e, dunque, l’assolvimento degli obblighi dichiarativi ai fini Ires, Irap e Iva in modalità ordinaria fino all’apertura della fase liquidatoria. È quanto chiarito dall’Agenzia delle Entrate nella **risoluzione n.64 del 13 giugno**.

ADEMPIMENTI

[Istat
comunicato
16/06/11](#)



Istat, comunicato l’indice dei prezzi al consumo – maggio 2011

Con **comunicato** dello **scorso 16 giugno**, l’Istituto nazionale di statistica ha reso noto l’indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativo al mese di maggio 2011, che si pubblica ai sensi dell’art.81 della L. n.392/78 (disciplina delle locazioni di immobili urbani) e ai sensi dell’art. 54 della L. n.449/97 (misure per la stabilizzazione della finanza pubblica). L’indice è pari a 102,5. La variazione dell’indice, rispetto a quello del corrispondente mese dell’anno precedente è pari al + 2,6%.

TFR: coefficiente di rivalutazione – maggio 2011

Il coefficiente di rivalutazione, per la determinazione del trattamento di fine rapporto accantonato al 31 dicembre 2010, per il mese di gennaio 2011 è pari 1,888999.



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.



Fiscalità dell'avviamento già iscritto nel bilancio della conferente – la norma di comportamento n.181 dell'Aidc

Premessa

La [norma di comportamento n.181](#) dell'8 giugno 2011, emanata dall'Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Sezione di Milano, ha affrontato un caso particolare di conferimento d'azienda, comprendente l'avviamento conseguito dalla conferente in occasione di precedenti operazioni straordinarie. Il documento, dopo aver illustrato l'origine civilistica di tale voce contabile, riconosce la continuità fiscale della stessa in capo alla conferitaria, coerentemente con la formulazione letterale dell'art.176 del Tuir, contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate ([C.M. n.8/E/10](#), par.2).

L'avviamento ed il conferimento dell'azienda presso la quale è contabilizzato

L'operazione straordinaria in parola si perfeziona quando un soggetto, individuato con il termine di *conferente*, apporta un complesso di elementi patrimoniali in una società, detta *conferitaria*, ricevendo in cambio una partecipazione al capitale sociale di quest'ultima. L'insieme delle componenti trasferite può comprendere delle immobilizzazioni immateriali iscritte nel bilancio della conferente, tra le quali l'avviamento derivante dall'esecuzione di precedenti atti di riorganizzazione, in ossequio al principio contabile nazionale [Oic 24](#). Sul punto, si rammenta che tale attività, identificata anche dal termine anglosassone di *goodwill*, rappresenta l'attitudine dell'azienda a produrre utili in misura superiore a quella ordinariamente prodotta dai singoli beni, immateriali e materiali, che la compongono, e non è suscettibile di propria vita indipendente dal complesso aziendale. L'avviamento costituisce, pertanto, il differenziale emergente dal confronto tra due grandezze quantitative:

- il prezzo pagato dal subentrante, che – nel caso del conferimento d'azienda – viene corrisposto mediante l'aumento del capitale sociale, ed è pari all'incremento complessivo del patrimonio netto contabile della conferitaria;
- la somma algebrica del valore effettivo attribuito a tutte le attività e passività che compongono l'azienda trasferita.

L'impresa che redige il bilancio secondo i principi contabili internazionali deve rilevare, alla data di acquisizione, l'avviamento, per un importo corrispondente all'eccedenza – rispetto al valore netto delle attività identificabili acquisite e delle passività assunte – della sommatoria dei seguenti importi (Ias 3, paragrafo 32):

- a) il corrispettivo trasferito, generalmente stimato al *fair value*;
- b) l'importo di qualsiasi partecipazione di minoranza nell'acquisita precedentemente posseduta, ed il valore equo di eventuali interessenze nella medesima.

La normativa Ires di riferimento

L'articolo 176, co.1, del Tuir stabilisce, analogamente alle fusioni e scissioni di società, la neutralità fiscale dei conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato, nell'esercizio delle imprese commerciali. L'esecuzione dell'operazione di trasferimento, in presenza di tali presupposti, non determina, pertanto, il realizzo di plusvalenze e minusvalenze, ovvero la conferitaria subentra nella medesima posizione fiscale della conferente, qualora risultino soddisfatte due condizioni:

- 1) la conferente attribuisce alle partecipazioni ricevute, a fronte del trasferimento dell'azienda, il medesimo valore fiscale che la stessa aveva prima del conferimento;
- 2) la conferitaria espone, nella dichiarazione dei redditi (quadro RV del Modello Unico), i dati contabili ed il valore fiscalmente riconosciuto dell'avviamento.

Il predetto principio di neutralità fiscale opera anche nel caso in cui la conferente, ovvero la conferitaria, non risieda in Italia, purché l'operazione straordinaria di apporto abbia ad oggetto un'azienda situata nel territorio dello Stato (art.176, co.2, Tuir).

L'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria

L'Agenzia delle Entrate ritiene che l'avviamento debba essere escluso dal concetto di azienda conferita di cui all'art.176, co.1, del Tuir, ritenendo che la stessa debba riferirsi esclusivamente al complesso delle attività e passività trasferite alla conferitaria "*per effetto e causa dell'operazione straordinaria*" (C.M. n.8/E/10, par.2). Tale circostanza, ad avviso dell'Amministrazione Finanziaria, non può, pertanto, riguardare l'avviamento, in quanto viene stornato dalla contabilità della conferente, in conseguenza della perdita di valore derivante dalla dismissione, mediante trasferimento, del relativo compendio aziendale. A nulla rilevando, quindi, l'ipotesi in cui il valore del *goodwill* sia incluso, sotto il profilo contabile, nel valore delle attività apportate, ai fini della determinazione dell'utile o della perdita da conferimento. In altri termini, il valore fiscalmente riconosciuto all'azienda trasferita equivale, a parere dell'Agenzia delle Entrate, alla somma algebrica di tutti gli elementi patrimoniali trasferiti, escluso quello restante in capo alla conferente, ovvero dell'avviamento riferibile al compendio aziendale attribuito alla conferitaria. Alla luce di tali considerazioni, la C.M. n.8/E/10 conclude, pertanto, che il principio di neutralità fiscale di cui all'art.176, co.1, del Tuir debba essere applicato secondo le seguenti modalità:

- la conferente assume le partecipazioni ricevute ad un valore corrispondente a quello fiscale dell'azienda trasferita, da cui è escluso il valore dell'avviamento;
- la conferitaria subentra in tutti i valori fiscali che l'azienda conferita aveva presso la conferente, senza considerare quelli ascrivibili al *goodwill*.

La norma di comportamento Aidc n.181/2011

L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate appare, tuttavia, in contrasto con i fondamentali principi contabili: si consideri, ad esempio, quanto riportato nell'Applicazione Ias/Ifrs "[**Treatmento contabile dell'imposta sostitutiva sull'affrancamento dell'avviamento**](#)", secondo cui il trasferimento dell'azienda determina la decadenza dalla legittimazione al mantenimento di ogni voce correlata all'avviamento della stessa. In senso conforme si è recentemente espressa anche l'Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Sezione di Milano, con la norma di comportamento n.181/2011, secondo cui il conferimento dell'azienda determina il diritto della conferitaria al subentro nel valore fiscale di tutti gli elementi patrimoniali ad essa trasferiti, compreso l'avviamento già iscritto nel bilancio della conferente, indipendentemente dal valore di rilevazione nella contabilità della società ricevente.

Analogamente, la conferente dismette, sotto il profilo sia contabile che fiscale, l'avviamento e tutti gli altri elementi costituenti l'azienda trasferita, assumendo, come valore della partecipazione ricevuta a titolo di corrispettivo, quello che l'azienda conferita aveva nel proprio complesso, comprensivo – contrariamente a quanto asserito dall'Agenzia delle Entrate – dell'eventuale valore fiscale dell'avviamento.

La conclusione alla quale è pervenuta la norma di comportamento Aidc n.181/2011 trae origine, primo luogo, dalla considerazione civilistica – sostenuta anche dal principio contabile nazionale Oic 24 – che l'avviamento, costituendo una qualità dell'azienda, non

può circolare autonomamente, dovendosi necessariamente trasferire con la stessa. A ciò si aggiunga che la conferitaria rileva, nella propria contabilità, il medesimo avviamento già sussistente in capo alla conferente, ovvero la stessa qualità dell'azienda, anche se iscritta ad un valore differente. A questo proposito, l'Aidc ha osservato che, nei casi in cui, in sede di acquisizione dell'azienda, sia stato sostenuto un costo a titolo di avviamento, quest'ultimo può essere iscritto in bilancio, unitamente alle altre attività costituenti il complesso trasferito (art.2426, co.1, n.6, c.c.): è, infatti, vietata la sola rappresentazione del *goodwill* autoprodotta, in quanto incompatibile con l'osservanza del principio della prudenza. Conseguentemente, l'avviamento a titolo oneroso rientra, a tutti gli effetti, tra gli "elementi dell'attivo" di cui all'art.176 del Tuir (infra "La normativa Ires di riferimento"), come altresì espressamente riportato nell'art.1, co.1, del D.M. 25 luglio 2008, con riferimento alla determinazione del disallineamento tra i valori civilistici e fiscali delle immobilizzazioni immateriali oggetto di conferimento. Sul punto, la norma di comportamento n.181/2011 ha altresì ritenuto ininfluenza, ai fini delle considerazioni in merito alla successione nell'avviamento, la rilevanza tributaria o meno rivestita dal valore di iscrizione dello stesso nella contabilità della conferente.

In senso conforme, si era già espressa la Circolare Assonime n.15 del 15 giugno 2010, (par.2.5.2.2), richiamando l'art.86 del Tuir, secondo cui – nel caso di cessione d'azienda – la parte di corrispettivo imputabile all'avviamento concorre a formare la plusvalenza unitaria realizzata dall'alienante e, quindi, il costo sostenuto dall'acquirente.

Aderendo alla tesi della norma di comportamento Aidc n.181/2011, il *goodwill* iscritto nel bilancio della conferente si trasferisce, pertanto, in regime di neutralità fiscale alla conferitaria, con il conseguente obbligo, come anticipato, di compilazione del quadro RV del Modello Unico, e precisamente la sezione I, al fine di esporre la riconciliazione tra il valore di bilancio e quello fiscale, indicato dall'art.176, co.1, del Tuir, e dunque la ricostruzione del disallineamento derivante dall'operazione di conferimento.

Tipo di beni/Voce di bilancio		Causa		IAS	Valore ante IAS	
1		2	3	4		
Avviamento		1			,00	
RV1	Valore contabile	5	6	7	8	9
	Valore fiscale	10	11	12	13	
	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo	
	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	,00	,00	,00	,00	,00	

In particolare, la conferitaria deve indicare, in colonna 2, il codice causa "1", nonché il valore iniziale civilistico (colonna 5) e fiscale (colonna 10), le rispettive variazioni intervenute nel periodo d'imposta (colonne 6, 7, 11 e 12), sino a determinare il valore finale civilistico (colonna 8) e fiscale dell'avviamento (colonna 13). L'adempimento dichiarativo in parola dovrà, poi, essere assolto anche nei successivi periodi d'imposta, sino a quello in cui il disallineamento non risulta ancora completamente assorbito.

Il riallineamento fiscale del maggior valore contabile dell'avviamento

La conferitaria può, tuttavia, optare – in deroga al generale principio di neutralità fiscale – per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori contabili dell'avviamento, secondo una delle modalità contemplate dalla normativa vigente:

- ordinaria (art.176, co.2-ter, del Tuir);
- speciale (art.15, co.10, del D.L. n.185/08).

L'adesione ad uno di tali istituti esclude la possibilità di invocare l'altro, con riferimento all'importo integrale del medesimo avviamento, e nello stesso periodo d'imposta: diversamente, è ammissibile l'adozione della deroga ordinaria per l'affrancamento parziale dell'avviamento in un esercizio, e quella speciale nel successivo per il residuo, e viceversa ([C.M. n.28/09](#), paragrafo 8.2).

⇒ La deroga ordinaria

L'articolo 176, co.2-ter, del Tuir riconosce alla conferitaria la possibilità di affrancare i maggiori valori civilistici, rispetto a quelli tributari, dell'avviamento ricevuto per effetto dell'operazione di trasferimento dell'azienda della conferente, o anche solo di un ramo, purchè non si tratti di singoli beni (CC.MM. [n.8/E/09](#), par.3.3., e [n.57/E/08](#), par.4.3). L'esercizio di tale opzione deve essere formalizzata direttamente nella dichiarazione dei redditi, relativa al periodo d'imposta del conferimento o di quello successivo, mediante l'indicazione di alcune specifiche informazioni riguardanti l'avviamento:

- ⇒ il valore fiscale riconosciuto per la conferente;
- ⇒ il valore di iscrizione nel bilancio della conferitaria;
- ⇒ la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, ovvero l'eccedenza contabile rispetto all'ultimo valore fiscalmente riconosciuto in capo alla conferente;
- ⇒ il nuovo valore fiscale per la conferitaria.

In altri termini, la conferitaria è tenuta a compilare la sezione I del quadro RV, secondo le modalità sopra riportate, nonché la sezione VI-A del quadro RQ, che distingue i maggiori valori civilistici dell'avviamento in base all'anno in cui è stato effettuato il conferimento, 2009 (rigo RQ21) oppure 2010 (RQ22), da riportare in colonna 2, in modo da pervenire alla determinazione della base imponibile (colonna 3) e del tributo sostitutivo (colonna 5).

SEZIONE VI-A Imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (art. 1, c. 47 della L. n. 244/2007 e art. 176 del Tuir)	RQ21	Maggiori valori dei beni 2009	Materiali		Immateriali		Imponibile	Imponibile del periodo	Imposta
			1	2	3	4	5		
	RQ21	Maggiori valori dei beni 2009	1	2	3	4	5		
	RQ22	Maggiori valori dei beni 2010	1	2	3	4	5		
	RQ23	Totale imposte							
	RQ24	Prima rata dovuta							

L'aliquota dell'imposta sostitutiva è differenziata in base all'ammontare del maggior valore dell'avviamento:

12,00%	⇒	fino a € 5.000.000
14,00%	⇒	per la parte compresa tra € 5.000.000,01 e € 10.000.000
16,00%	⇒	per la quota eccedente € 10.000.000,00

L'adesione alla deroga ordinaria si perfeziona con il pagamento di almeno la prima rata del tributo (art.1, co.4, primo periodo, del D.M. 25 luglio 2008), da eseguirsi nella misura del 30,00% entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi e dell'Irap, relative al periodo nell'ambito della cui dichiarazione è esercitata l'opzione. Al ricorrere di tale ipotesi, il maggior valore civilistico dell'avviamento è fiscalmente riconosciuto a partire dal periodo d'imposta nel quale è esercitata l'opzione. Conseguentemente, se il conferimento è stato perfezionato nell'anno 2010, il maggior valore fiscale dell'avviamento, iscritto nel bilancio della conferente e trasferito con l'azienda alla conferitaria, sarà deducibile da parte di quest'ultima, sotto forma di quota di ammortamento, soltanto a decorrere dal periodo d'imposta 2011: la parte indeducibile nel 2010 assumerà, invece, rilevanza fiscale a seguito della conclusione del processo civilistico di ammortamento, fermo restando il limite massimo dell'aliquota tributaria complessivamente applicabile su base annua (C.M. n.28/09, par.5).

⇒ La deroga speciale

Un'ulteriore possibilità di affrancamento dei maggiori valori civilistici dell'avviamento, iscritti nel bilancio della conferitaria, è contemplata, come anticipato, dall'art.15, co.10, del

D.L. n.185/08, che consente di ottenerne il riconoscimento fiscale, previo pagamento integrale dell'imposta sostitutiva del 16,00% entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio del conferimento.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva determina il riconoscimento fiscale del maggior valore dell'avviamento, a decorrere dall'esercizio del versamento del tributo: le quote di ammortamento di cui all'art.103 del Tuir, e agli art.5, 6 e 7 del D.Lgs. n.446/97) – ordinariamente rilevanti nel limite di un diciottesimo del costo – sono deducibili, a partire dal periodo d'imposta successivo di versamento, entro la maggior misura di un decimo, indipendentemente dall'imputazione a conto economico, se effettuato nell'esercizio in corso al 26 febbraio 2011. Sul punto, si rammenta, infatti, che tale limite è stato introdotto, in sostituzione del previgente di un "nono", dall'art. 2, co.59, del D.L. n.255/10, convertito, con modificazioni, dalla L. n.10/11, che ne ha sancito il contestuale avvio dell'efficacia.

In sede di predisposizione della dichiarazione dei redditi, rimane fermo l'obbligo di compilazione della sezione I del quadro RV, alla quale si aggiunge la sezione VI-B del quadro RQ (anziché la sezione VI-A prevista per la deroga ordinaria).

SEZIONE VI-B Imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (art. 15, commi 10 e 11, D.L. n. 185/2008)		Avviamento		Marchi		Altre attività immateriali		Imposta	
		1	2	3	4	5	6		
RQ25	Maggiori valori		,00		,00		,00	16%	,00
				Crediti				20%	,00

Esempio

La società Alfa Spa ha beneficiato, nel corso del periodo d'imposta 2010, del conferimento dell'azienda della Beta Spa, per effetto del quale ha acquisito, tra l'altro, un avviamento contabile di € 36.000.000,00 iscritto, in origine, per il valore fiscale di € 24.000.000,00. La conferitaria decide, pertanto, di optare per l'integrale allineamento del maggior valore civilistico di € 12.000.000,00, provvedendo a compilare le seguenti parti del Modello Unico 2011 – Società di capitali:

➔ il quadro RV

Tipo di beni/Voce di bilancio		Causa		IAS		Valore ante IAS	
		1	2	3	4	5	6
	Avviamento		1				,00
RV1	Valore contabile	5	6	7	8	9	
		24.000.000,00	12.000.000,00	,00	36.000.000,00	,00	
Valore fiscale	Valore iniziale	10	11	12	13		
		24.000.000,00	,00	,00	24.000.000,00		

➔ la sezione del quadro RQ della tipologia di deroga applicata:

- ➔ ordinaria: VI-A. L'imposta sostitutiva è, quindi, determinata applicando i tre scaglioni del tributo al maggior valore di € 12.000.000,00 : € 5.000.000,00*12,00% + (€ 10.000.000,00 - € 5.000.000,00)*14,00% + € 2.000.000,00*16,00% = € 1.620.000,00. La prima rata ammonta, pertanto, ad € 486.000,00 (€ 1.620.000,00*30,00%).

Maggiori valori dei beni		Materiali		Immateriali		Imponibile del periodo d'imposta		Imponibile del periodo d'imposta precedente		Imposta	
		1	2	3	4	5	6				
RQ21	Maggiori valori dei beni 2009		,00		,00		,00		,00		,00
RQ22	Maggiori valori dei beni 2010		,00	12.000.000,00	12.000.000,00						1.620.000,00
RQ23	Totale imposte										1.620.000,00
RQ24	Prima rata dovuta										486.000,00


➔ speciale: VI-B.

RQ25	Maggiori valori	Avviamento	Marchi	Altre attività immateriali	Imposta
		1	2	3	4
		12.000.000,00	,00	,00	16% 1.920.000,00
				Crediti	Imposta
				5	6
				,00	20% ,00

EUROCONFERENCE
EDITORE

E-BOOK SCHEDE PAESE

Monografie sulla fiscalità internazionale



Prezzo singola Scheda Paese
(invio telematico)
€ 30,00 + IVA

Ogni Scheda Paese esamina:

- Il quadro fiscale di riferimento, con specifiche informazioni sulle imposte dirette e indirette, sia per le persone fisiche che per le società;
- La disciplina, i regimi fiscali agevolati e gli altri incentivi;
- La disciplina societaria, con evidenza delle tipologie di organizzazione societaria, le principali caratteristiche di funzionamento degli organi sociali, amministrativi e di controllo;
- Gli aspetti giuslavoristici

OFFERTA SPECIALE: SCHEDE PAESE A SCELTA

SCONTO 20% Acquistando da **6 a 12** Schede Paese a scelta

SCONTO 25% Acquistando da **12 a 17** Schede Paese a scelta

SCONTO 30% Acquistando tutte e **18** le Schede Paese

EUROPA

BULGARIA
FRANCIA
GERMANIA
LITUANIA
LUSSEMBURGO
REGNO UNITO
ROMANIA
SPAGNA
SVIZZERA
TURCHIA

OCEANIA

AUSTRALIA

AMERICHE

STATI UNITI
BRASILE

ASIA

GIAPPONE
HONG KONG
SINGAPORE
TAIWAN





AFRICA


TUNISIA

PRELEVA UNA SCHEDE PAESE OMAGGIO

PRELEVA COUPON PER L'ACQUISTO

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili direttamente con **carta di credito**



costruiamo competenze



Partita la caccia del Fisco alle società di comodo. Note critiche alla legittimità dell'utilizzo del controllo automatizzato

La normativa vigente e le problematiche legate alla procedura di controllo

Dopo anni di sostanziale oblio, come noto, la disciplina delle società “non operative”¹ è salita alla ribalta grazie agli interventi operati dal D.L. n.223/06² prima e dalla Finanziaria del 2007³ poi. Le citate disposizioni, come si ricorderà, hanno disposto un inasprimento delle regole di applicazione delle “comodo”, prevedendo anche l’obbligo di compilazione, pressoché generalizzato, del prospetto contenuto nel modello Unico, al fine di verificare la sussistenza dei requisiti previsti dalla norma.

Nel regime precedente alle citate modifiche, come si ricorderà⁴, era possibile, tra l’altro, evitare la compilazione del prospetto, predisponendo un’autocertificazione ai sensi della c.d. “legge Bassanini”⁵, nella quale si dichiarava di possedere i requisiti di operatività. Ora la compilazione del prospetto è, in pratica, sempre obbligatoria fatta salva la sussistenza, per il caso di specie, di una delle cause di esclusione, di disapplicazione o di accoglimento dell’interpello disapplicativo preventivo da parte della competente Agenzia delle Entrate.

Tra le problematiche più delicate legate alla disciplina in commento, viene da più parti segnalata la questione dell’utilizzo, da parte delle Entrate, della procedura automatizzata di controllo delle dichiarazioni ex art.36-*bis* del DPR n.600/73, ai fini della contestazione delle maggiori imposte riferite al maggior reddito attribuibile alla società non operativa per effetto del *test* di redditività.

L’Agenzia delle Entrate, infatti, con una procedura quanto meno opinabile, provvede a liquidare le maggiori imposte sul reddito minimo nei confronti delle società che non hanno superato il *test* di operatività prima e di redditività poi, attraverso la diretta iscrizione a ruolo. Tale procedura, a parere di chi scrive, presenta degli elementi di criticità che potrebbero portare a ritenere addirittura dubbia la stessa legittimità dell’atto impositivo.

Analizziamo quindi, sia pur in sintesi, quali siano i termini del problema.

Le modalità di compilazione della dichiarazione

Come già detto, nell’ambito della gestione delle società di comodo è obbligatoria, salvo che non sussistano cause di esclusione o inapplicabilità, la compilazione dell’apposito prospetto contenuto nel quadro RF del modello Unico. Ciò in quanto è necessario sottoporre preliminarmente la società al *test* di operatività. Qualora la società risulti non operativa l’art. 30, co.3 della L. n.724/94 prevede che:

“..si presume che il reddito del periodo d’imposta non sia inferiore all’ammontare della somma degli importi derivanti dall’applicazione, ai valori dei beni posseduti nell’esercizio, delle seguenti percentuali...”

¹ Di cui all’art.30 della L. n.724/94.

² Cosiddetta Legge “Prodi Bersani”.

³ L. n.296/06.

⁴ In pratica fino al modello Unico 2006.

⁵ L. n.127/97 e L. n.191/98.

In relazione a ciò le istruzioni alla compilazione del modello Unico prevedono l'obbligo di evidenziare nel quadro RN un reddito imponibile almeno pari all'importo determinato sulla base dell'applicazione dei coefficienti di cui al citato co.3 dell'art.30.

In pratica quindi:

- in presenza di un reddito dichiarato inferiore a quello presunto attraverso l'applicazione dei coefficienti forfetari, il sistema obbliga il contribuente ad indicare il maggior reddito nel (campo interno) del rigo RN6 del quadro RN (quadro di determinazione del reddito complessivo);
- l'omessa indicazione di tale dato determina un errore bloccante nella presentazione della dichiarazione.

L'indicazione del dato relativo al reddito minimo presunto sul modello dichiarativo, quindi, non è il frutto della scelta del contribuente di adeguare le proprie risultanze reddituali al valore presunto ma, invece, la conseguenza di un'opinabile sistema che rende automatica e necessaria tale indicazione. In pratica la situazione, avendo a riferimento il modello Unico SC 2011 è così riassumibile:

INTERPELLO										
RF74	Esclusione/Disapplicazione	1	Imposta sul reddito	2	IRAP	3	IVA	4	Casi particolari	5
		Valore medio	Percentuale		Valore dell'esercizio	Percentuale				
RF75	Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%			
RF76	Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%			
RF77	Immobili A/10		,00	5%		,00	4%			
RF78	Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%			
RF79	Altre immobilizzazioni		,00	15%			12%			
RF80	Beni piccoli comuni		,00	1%			0,9%			
				Ricavi presunti		Ricavi effettivi		Reddito presunto		
RF81	Totale	2	,00	3	,00	5	,00			
RF82	Redditi esclusi ed altre agevolazioni									
RF83	Reddito imponibile minimo									,00

RN6	Reddito imponibile	(di cui reddito minimo	1	,00	2	,00

Indicare in **colonna 1** il reddito minimo di cui al rigo RF83

Qualora risulti compilata la col.1 del presente rigo indicare il maggiore tra l'importo indicato nella predetta colonna e la somma algebrica tra gli importi dei rigi precedenti.

Va evidenziato che l'omessa compilazione del campo 2 del rigo RN6, pur in presenza del dato in col.1, non determina un errore bloccante nell'invio della dichiarazione. Ne consegue che in molti casi, non ritenendo comunque legittima l'applicazione del reddito minimo al caso di specie, si sceglie spesso di non adeguare il reddito complessivo della società al reddito minimo determinato ai sensi dell'art.30 della L. n.724/94. Di qui la domanda:



in questi casi l'Ufficio che intende procedere ad un accertamento basato sul regime delle "comodo", può procedere ad una mera riliquidazione della dichiarazione della dichiarazione ex art.36-bis del DPR n.600 partendo dal dato indicato nel campo interno del rigo RN6 (trattando quindi l'omesso adeguamento del reddito come un errore nella liquidazione della dichiarazione), o deve obbligatoriamente transitare attraverso un canonico avviso di accertamento?

La materia del contendere

Come noto l'art.36-bis del DPR n.600, contiene la disciplina della "liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni" (controllo "cartolare", distinto dal più incisivo "controllo formale", di cui al successivo art.36-ter). In particolare, il co.1 dell'articolo citato, dispone che l'Amministrazione effettua la liquidazione

delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi risultanti dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo. L'Amministrazione utilizza i dati e gli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, per effettuare le seguenti operazioni (art.36-*bis*, co.2):

- a) correzione degli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;
- b) correzione degli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- c) riduzione delle detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- d) riduzione delle deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge;
- e) riduzione dei crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- f) controllo della rispondenza con la dichiarazione e della tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

Se dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, l'esito della liquidazione deve essere comunicato al contribuente, o al sostituto d'imposta, per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Trattasi, dunque, di un mero riscontro cartolare, finalizzato alla verifica della corretta liquidazione della dichiarazione.

In relazione a tale circostanza è, peraltro, prevista un'apposita procedura semplificata attraverso la quale l'A.F. provvede alla comunicazione dell'esito della liquidazione e alla successiva iscrizione diretta a ruolo delle imposte dovute (art.17, DPR n.602/73), nel termine prescritto dalla norma medesima. Nell'ambito di tale procedura l'atto notificato al contribuente (Comunicazione o "avviso bonario"), ha la funzione di comunicare l'esito del controllo formale, e di preannunciare, nel caso dell'emersione di irregolarità, l'avvio della fase riscossiva dando, altresì, la possibilità al contribuente di accedere a delle procedure agevolate di definizione preventiva delle irregolarità. In pratica, nell'ambito della procedura ex art.36-*bis* del DPR n.600/73, non è in discussione l'entità del reddito dichiarato dal contribuente ma la corrispondenza dei dati dichiarati (versamenti, deduzioni e crediti d'imposta) con i dati in possesso dell'amministrazione finanziaria.

In relazione al *busillis* di cui stiamo trattando, la giurisprudenza di merito e di legittimità è univoca nell'affermare che, nell'ambito del controllo formale delle dichiarazioni dei redditi, ex art.36-*bis* e *ter*, DPR n.600/73, l'Ufficio non può procedere all'esame della correttezza della formazione del reddito, in quanto in tal caso si verte nell'ambito di controlli di tipo sostanziale, di cui agli articoli 37, 38 e 39 o seguenti del DPR n.600/73⁶.

Sul tema, peraltro, è fondamentale ricordare come la rettifica sostanziale delle dichiarazioni dei redditi possa essere operata unicamente con la notifica di un atto di accertamento che deve recare a pena di decadenza tutti gli elementi previsti dall'art.42 del DPR n.600 e "*deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e alle regioni giuridiche che lo hanno determinato*"⁷.

⁶ Si veda la recente [sentenza n.37/26/10 del 16 giugno del 2010](#) della CTR del Piemonte

⁷ Illuminante, al riguardo, è la [sentenza n.9104 del 5 dicembre 2003](#) della Commissione Tributaria Centrale nella quale si afferma "*l'Ufficio può escludere la deduzione, a norma dell'art.36-*bis*, quando l'indeducibilità sia rilevabile *ictu oculi*, a seguito di controllo formale della dichiarazione e dell'allegata documentazione, e non anche quando sia necessario procedere all'interpretazione o della documentazione allegata o della norma giuridica, o alla qualificazione giuridica di atti e negozi, occorrendo, in tali casi, un atto d'accertamento esplicitamente motivato, il quale soltanto è idoneo a rendere edotto il contribuente del processo logico-giuridico*

Contestando attraverso il ruolo le maggiori imposte dovute dalla società, in relazione all'applicazione delle regole proprie per le società di comodo, l'Ufficio, nella sostanza, procede alla rettifica della dichiarazione originariamente presentata, accertando presuntivamente un maggior reddito e disconoscendo arbitrariamente le risultanze contabili e di bilancio della società.

Un accertamento di tipo presuntivo viene gestito dal sistema "dichiarativo" come se da esso dovesse generarsi un adeguamento obbligatorio del dato contabile e di bilancio al dato presunto (il risultato dell'applicazione dei coefficienti).

È come dire che il contribuente stimato non congruo da Gerico, ai fini degli studi di settore, è "obbligato" all'adeguamento al valore congruo in dichiarazione e se non vi procede questi si vede notificare non il canonico accertamento, bensì il ruolo esattoriale. Questa conclusione, a parere di chi scrive, stride ed è in contrasto con i principi alla base del nostro ordinamento tributario che, in tema di imposizione diretta, prevede la tassazione in base al "... possesso dei redditi in denaro o in natura rientrati nelle categorie indicate nell'articolo 6" (art.72 del Tuir).

L'utilizzo del ruolo, nelle modalità e nelle fattispecie che stiamo esaminando, pone seriamente il dubbio che vengano violate le disposizioni di cui al DPR n.600/73 in tema di accertamento, che prevedono la legittimità dell'utilizzo delle procedure "automatizzate" (ex artt.36-bis e 36-ter) laddove la riliquidazione dipenda da elementi materiali e di calcolo incontrovertibili, stante la fisiologica limitazione in termine di motivazione e prova che sottostà a tali procedure. Laddove, infatti, si controverta sull'attendibilità delle risultanze contabili e dichiarative e soprattutto se ciò origini dall'applicazione di metodi basati su presunzioni⁸, l'accertamento dovrà transitare attraverso i rituali passaggi che il nostro ordinamento giuridico tributario prevede.

Chi scrive ritiene quindi che l'Ufficio, in questi casi, debba obbligatoriamente operare per il tramite di un canonico atto di accertamento, con tutte le conseguenze (e tutele) che tale procedura prevede, soprattutto in merito ai requisiti della motivazione e della prova connessi alla contestazione del fatto presunto, elementi certamente non desumibili né dal contenuto dell'avviso bonario né, men che meno, dalla cartella esattoriale.

seguito dall'Amministrazione per l'esclusione dell'onere ed a metterlo in condizione di potersi adeguatamente difendere (Cass. 8 luglio 1996 n. 6193, 30 marzo 1998 n.3319 e, sostanzialmente conforme, Cass. 23 novembre 1999 n. 12998). Sulla stessa linea argomentativa meritano di essere richiamate le sentenze 15 settembre 1999 n.9818 e 17 marzo 2000 n.3119, le quali, in termini anche più generali, hanno affermato che la previsione dell'art.36-bis, diretta a rendere possibile la più sollecita correzione degli errori individuabili nella dichiarazione sulla scorta di un mero controllo formale, ha carattere eccezionale e non tollera applicazioni estensive a ipotesi diverse da quelle tassativamente indicate dal Legislatore (sul carattere tassativo dei casi indicati nella norma e sulla insuscettibilità di ampliamento della stessa, v. pure Cass. 2 ottobre 1999 n. 10934, e, in generale, sulla necessità che la indeducibilità emerga *ictu oculi*, v. Cass. 17 novembre 2000 n. 14891). A tale strumento non può, dunque, fare ricorso l'Amministrazione ogni qual volta sia necessario procedere, al di là del mero riscontro cartolare, ad attività di valutazione giuridica ai fini dell'interpretazione del dato normativo, della qualificazione di fatti o di rapporti fisicamente rilevanti, della soluzione di questioni d'imponibilità o di deducibilità o relative all'applicazione di norme di esenzione o agevolazione".

⁸ L'applicazione dell'art.30 della L. n.724/94 (disciplina delle società di comodo), presuppone infatti il ricorso ad uno strumento di accertamento di tipo induttivo-standardizzato.



La durata delle verifiche fiscali: i nuovi termini introdotti dal Decreto Sviluppo

Novità importanti per i contribuenti sottoposti a controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Con una disposizione che ha destato piacevole sorpresa per i contribuenti, il D.L. n.70/11, nell'art.7, co.1, lett. a), dispone che il controllo amministrativo in forma di accesso da parte di qualsiasi autorità competente:

- deve essere unificato,
- può essere operato al massimo con cadenza semestrale
- non può durare più di quindici giorni nei confronti di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi

L'articolo 7, co.2, lett. a) dispone nel dettaglio che al fine di ridurre al massimo la possibile turbativa nell'esercizio delle attività delle imprese di cui all'art.2 dell'allegato alla [Raccomandazione della Commissione Europea n.2003/361/CE](#), gli accessi dovuti a controlli di natura amministrativa disposti nei confronti delle microimprese e delle piccole e medie imprese, devono essere oggetto di programmazione da parte degli enti competenti e di coordinamento tra i vari soggetti interessati⁹.

La Guardia di Finanza è subito intervenuta con la [circolare n.156680](#) del 26 maggio 2011, fornendo alcune indicazioni operative ai reparti. La finalità di questo principio programmatico – spiega la Circolare – è quella di evitare un eccessivo ed inutile aggravio della presenza ispettiva sugli operatori economici, determinato dalla mancanza di efficaci forme di coordinamento fra gli Organi di vigilanza che possono determinare reiterazioni e duplicazioni di interventi ispettivi, anche in ristretti periodi di tempo. A tal fine, la norma prevede lo sviluppo di adeguate sinergie interistituzionali volte a razionalizzare il sistema dei controlli, che devono essere programmati ed eseguiti in modo da evitare una eccessiva “turbativa” all'ordinario svolgimento delle attività economiche.

Il Decreto Sviluppo precisa che:

a livello statale, con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'Economia e delle finanze, di concerto con il Ministro del Lavoro e delle politiche sociali, sono disciplinati modalità e termini idonei a garantire una concreta programmazione dei controlli in materia fiscale e contributiva, nonché il più efficace coordinamento dei conseguenti accessi presso i locali delle predette imprese da parte delle Agenzie fiscali, della Guardia di Finanza, dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato e dell'INPS e del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali – Direzione generale per l'attività ispettiva.

L'incremento dello scambio telematico di dati e informazioni fra le diverse Amministrazioni dello Stato, rende potenzialmente più incisiva l'attività di controllo: ciascun ente deve preventivamente informare gli altri soggetti dell'inizio di ispezioni e verifiche, fornendo al termine delle stesse eventuali elementi acquisiti utili ai fini delle attività di controllo di rispettiva competenza.

Sul punto, la Guardia di Finanza sottolinea che l'esplicito rinvio ad un apposito decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il

⁹ Si tratta delle imprese che occupano meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio annuo non supera i 43 milioni di euro. Ai fini del calcolo delle suddette soglie riguardanti il personale occupato ed il fatturato annuo, l'art.4 dell'allegato alla citata Raccomandazione prevede che siano presi in considerazione i dati relativi all'ultimo esercizio contabile chiuso, calcolati su base annua.

Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, al fine di disciplinare le relative modalità attuative, rende non immediatamente applicabili, fino all'emanazione del menzionato provvedimento, le regole riguardanti la programmazione ed il coordinamento dell'attività ispettiva in materia fiscale e contributiva e le conseguenze derivanti dall'inosservanza di queste previsioni. Viene precisato, peraltro, che senza un significativo adeguamento dei sistemi informatici per lo scambio telematico e la condivisione delle Informazioni, risulta assai difficile coordinare le attività di controllo ed evitare la reiterazione degli accessi presso le imprese. Nella circolare si legge:

“fino all'emanazione del citato decreto ministeriale le attività di accesso, ispezione, verifica e controllo fiscale della Guardia di Finanza continueranno a svolgersi secondo le norme e le istruzioni attualmente osservate, che comunque già prevedono, in attuazione di quanto stabilito dagli articoli 63 del DPR n.633/72 e 33 del DPR n.600/73, meccanismi idonei ad evitare ingiustificate reiterazioni dei controlli. Ne consegue che i Reparti si asterranno comunque sin d'ora dall'eseguire accessi presso gli operatori economici nei confronti dei quali risulti, una verifica o ispezione eseguita nei 6 mesi precedenti da uno degli Organi ispettivi attualmente già collegati agli applicativi informatici e che sia rilevabile dalla consultazione di questi ultimi”.

Il Decreto Sviluppo – con disposizione che non deve destare stupore – si sofferma anche sull'abbigliamento dei verificatori, sottolineando che gli accessi devono essere eseguiti di norma vestendo abiti civili. Si tratta di un principio in verità già previsto nella Circolare 1/2008 della Guardia di finanza, al fine di evitare che la divisa possa comportare un impatto emotivo negativo nei confronti del contribuente ovvero turbare le relazioni con i clienti e, di conseguenza, portare nocimento all'attività d'impresa. Permane invece la possibilità di indossare la divisa d'ordinanza nel caso in cui la stessa risulti consigliabile per preservare la sicurezza dei militari in verifica, quando ci si trovi al cospetto di soggetti pericolosi o sospettati di appartenere alla criminalità organizzata. Nel caso in cui ricorrano le suddette circostanze, nel processo verbale che documenta le operazioni di accesso verrà dato atto della presenza di militari in uniforme, motivando le ragioni che hanno determinato tale scelta.

Il Decreto Sviluppo dispone altresì a livello substatale, che:

gli accessi presso i locali delle imprese disposti dalle amministrazioni locali ... ivi comprese le Forze di Polizia locali comunque denominate e le aziende ed agenzie regionali e locali comunque denominate, devono essere oggetto di programmazione periodica. Il coordinamento degli accessi è affidato, ove istituito, allo Sportello unico per le attività produttive (SUAP) ..., ovvero alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura competenti per territorio.

Tale ultima disposizione appare, in verità, di difficile attuazione. Sino ad oggi non è risultato facile nemmeno il coordinamento tra Agenzia delle Entrate e Guardia di finanza, con il risultato che a volte l'attività di controllo dell'una veniva disposta quando già era in corso il controllo da parte dell'altra. Adesso è da chiarire come si organizzeranno gli Sportelli Unici delle Attività Produttive ovvero le Camere di Commercio per ottemperare a quanto previsto dalla legge.

La norma di maggiore impatto è probabilmente quella che dispone la *contestualità* degli accessi e la *non ripetizione per periodi di tempo inferiori al semestre*. Anche in questo caso bisognerà capire come sarà attuata una disposizione che si rivolge non soltanto all'Amministrazione Finanziaria, ma anche ad enti cui compete il controllo previdenziale ed amministrativo. Le esigenze di carattere organizzativo dei diversi Uffici, le differenti modalità operative nonché le caratteristiche di ciascuna attività di controllo, inducono a pensare che difficilmente potrà esservi l'auspicata contestualità.

Più facilmente attuabile risulta invece la disposizione che prevede che non saranno possibili nuovi accessi prima di sei mesi dal precedente. E se ciò dovesse accadere ugualmente? La norma non prevede alcuna espressa sanzione – se non disciplinare, come vedremo innanzi, per i dipendenti pubblici – ed è da ritenere che il soggetto verificato non possa *tout court* opporsi all'accesso dei verificatori nei locali della propria attività. È vero che ben potrà esibirsi il verbale di accesso precedente, ma non è da escludersi che l'attività di controllo venga magari ugualmente svolta.

In tal caso, qualora sia emanato un avviso di accertamento, il rimedio è giurisdizionale: il contribuente potrà eccepire nel ricorso (tributario, qualora la violazione sia di carattere fiscale) l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti nell'ambito di un'attività ispettiva svolta in violazione di legge, con un vizio endoprocedimentale che comporta l'invalidità del provvedimento amministrativo a valle.

Gli atti e i provvedimenti, anche sanzionatori, adottati in violazione delle disposizioni testé illustrate *costituiscono, per i dipendenti pubblici che li hanno adottati, illecito disciplinare*. Una disposizione che costituirà sicuramente un deterrente per i funzionari statali, ma che appare in verità un po' debole dal lato del contribuente, privo di effettiva tutela nel caso di inosservanza.

Il Decreto Sviluppo, con previsione condivisibile, precisa che le nuove disposizioni:

non si applicano ai controlli ed agli accessi in materia di repressione dei reati e di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro di cui al D.Lgs. n.81/08, nonché a quelli funzionali alla tutela dell'igiene pubblica, della pubblica incolumità, dell'ordine e della sicurezza pubblica. Non si applicano altresì ai controlli decisi con provvedimento adeguatamente motivato per ragioni di necessità ed urgenza.

Con riguardo a quest'ultima ipotesi di esclusione, la circolare n.156680 del 26 maggio 2011 della Guardia di Finanza, prevede che:

le suddette ragioni di necessità e urgenza possano essere ravvisate, tra l'altro, nei casi in cui sussistano indifferibili esigenze operative per tutelare il gettito e la pretesa erariale, salvaguardare l'efficacia dell'azione amministrativa, nonché per constatare le violazioni che richiedono una verbalizzazione immediata in quanto commesse in presenza degli Organi di controllo o da questi direttamente rilevate nel corso di servizi svolti sul territorio. Resta fermo che i Reparti dovranno esplicitamente indicare nelle scritture di servizio e negli atti compilati le ragioni di necessità ed urgenza che hanno determinato l'esecuzione dell'intervento in deroga alle suddette disposizioni, che devono essere portate a conoscenza del soggetto controllato.

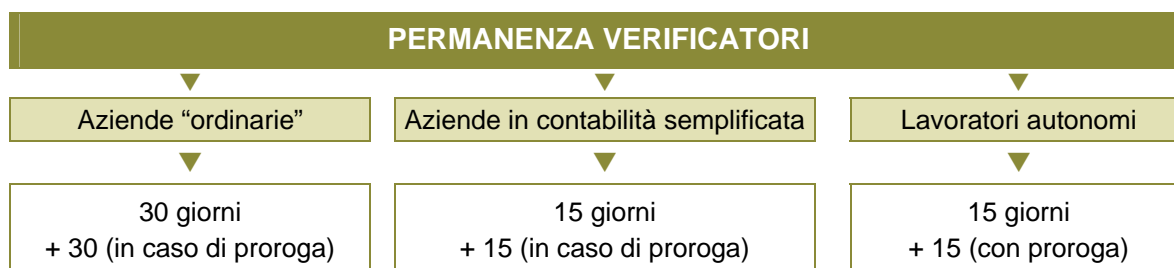
Viene ricordato infine che le disposizioni emanate costituiscono attuazione dei principi costituzionali contenuti nell'art.117, co.2, lett. e), m), p), r) della Costituzione, in cui si dispone che lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie:

lett. e)	moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; perequazione delle risorse finanziarie;
lett. m)	determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale;
lett. p)	legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane;
lett. r)	pesi, misure e determinazione del tempo; coordinamento informativo statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale; opere dell'ingegno.

Vengono altresì richiamati i principi di cui alla direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 dicembre 2006 e della normativa comunitaria in materia di microimprese, piccole e medie imprese. Le Regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e Bolzano adeguano la propria legislazione, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.

Le modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: accessi non superiori a 15 giorni

Il Decreto Sviluppo interviene anche sulla L. n.212/00 introducendo un periodo nel co.5 dell'art.12, laddove dispone che la permanenza presso la sede del contribuente, così come l'eventuale proroga ivi prevista, *non può essere superiore a quindici giorni in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi*. La novità non è di poco momento. Al termine "ordinario" di 30 giorni (prorogabili di altri 30) per le imprese di maggiori dimensioni, viene aggiunto un termine breve di 15 giorni (prorogabile di altri 15) per la permanenza dei verificatori in aziende in contabilità semplificata ovvero presso lavoratori autonomi.



Viene precisato che anche in tali casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione Finanziaria presso la sede del contribuente. In casi del genere è possibile che i verificatori limitino la loro presenza in azienda all'accesso iniziale e poi al tempo strettamente necessario per acquisire dati od elementi utili al controllo. Diversamente, l'attività di indagine viene fatta presso gli uffici dell'Amministrazione Finanziaria o della Guardia di finanza, utilizzando altresì – ove necessario – lo strumento della "sospensione" della verifica, così da limitare in ogni caso la durata della stessa. È da rilevare che il co.2, del medesimo art.7, del D.L. Sviluppo, alla lett. m) ha elevato le soglie per poter godere del regime semplificato di contabilità. Infatti, all'art.18, co.1, del DPR n.600/73, le parole "lire 600 milioni" e "lire un miliardo" sono sostituite, rispettivamente, dalle seguenti: "400.000 euro" e "700.000 euro".

🌿 Il Legislatore chiarisce altresì che le disposizioni di cui all'art.12 dello Statuto dei diritti del contribuente si applicano anche nelle ipotesi di attività ispettive o di controllo effettuate dagli enti di previdenza e assistenza obbligatoria.

Le norme in materia di durata delle verifiche, scrive la Guardia di Finanza, si applicano:

in conformità al principio contenuto nell'art. 11 delle Disposizioni sulla legge in generale (cosiddette Preleggi), secondo cui la legge non dispone che per il futuro, unicamente alle verifiche ed ai controlli avviati con accesso dal 14 maggio 2011, data di entrata in vigore del D.L. n.70/11.

Conseguentemente, gli interventi che alla predetta data risultano in corso di esecuzione saranno completati rispettando la tempistica riguardante la permanenza presso la sede del contribuente prevista dalla previgente formulazione del citato art.12, co.5, della L. n.212/00. Viene comunque richiamata l'attenzione sulle disposizioni contenute nella circolare n.1/2008, con cui è stata sottolineata la necessità di organizzare le operazioni di verifica anche in funzione del "fattore tempo"; in particolare, è necessario programmare e calibrare le procedure ispettive, tenendo conto della tipologia, delle dimensioni e delle

caratteristiche del contribuente da controllare, sulla base di percorsi e metodologie idonei a garantire, da un lato, il perseguimento degli obiettivi dell'ispezione e, dall'altro, la massima contrazione della permanenza presso la sede del contribuente e, ove possibile, anche della durata complessiva dell'intervento.

Peraltro, l'orientamento delle procedure ispettive verso tempi di esecuzione contenuti, appare agevolato dalla circostanza che la riduzione dei tempi di permanenza a 15 giorni riguarda contribuenti di minori dimensioni, che in gran parte operano a diretto contatto con il consumatore finale e nei cui riguardi è possibile individuare preventivamente le "tracce" di operazioni poste in essere in evasione d'imposta, mediante una mirata consultazione delle banche dati accessibili dalla rete informatica del Corpo e l'incrocio di queste con le evidenze acquisite nell'ambito dell'azione di controllo economico del territorio.

L'analisi delle banche dati ed il controllo economico del territorio costituiscono i due fattori sui quali il Comando Generale invita i Reparti a concentrarsi, focalizzando così l'attenzione sugli obiettivi a più alto rischio di evasione e sulle operazioni a maggiore pericolosità fiscale, così da coniugare efficacia, completezza e concretezza dell'intervento con una necessaria rapidità d'azione.



Ravvedimenti, calcolo delle sanzioni ridotte e dichiarazioni integrative: gli adempimenti necessari in caso di crediti inesistenti e avvisi bonari

Con la [circolare n.18 del 10 maggio 2011](#) l'Amministrazione Finanziaria ha affrontato due problematiche abbastanza particolari connesse ai c.d. controlli automatizzati, atteso l'incrocio di diverse disposizioni non coordinate tra loro, ossia:

- l'esatto calcolo delle sanzioni dovute in caso di ravvedimenti riguardanti utilizzi in eccesso dei crediti esistenti;
- la possibilità di procedere alla presentazione di dichiarazioni integrative in presenza di avvisi bonari riguardanti irregolarità oggetto del controllo formale.

Si tratta di precisazioni importanti nella pratica professionale, che devono essere coordinate anche con tutto l'assetto complessivo della problematica delle compensazioni e dei versamenti d'imposta, da ultimo interessata da diversi interventi normativi, tra cui è bene rammentare sia il blocco alla compensazione dei crediti erariali in presenza di importi iscritti a ruolo definitivi e scaduti, sia la variazione delle riduzioni previste per le sanzioni irrogabili in caso di ricorso al ravvedimento operoso.

Il quadro normativo di riferimento per le compensazioni

È noto che mediante il modello F24 è possibile compensare, ai sensi dell'art.17, del D.Lgs. n.241/97, i propri debiti tributari e contributivi con i crediti di analoga origine. Tale possibilità è stata però in alcune circostanze "forzata" con abusi finalizzati a aggirare il Fisco che hanno indotto il Legislatore ad intervenire ripetutamente per tutelare il gettito erariale. Tra gli altri interventi, è bene ricordare:

- la necessità di eseguire il visto di conformità per i crediti Iva di rilevante entità (limite di 15 mila euro) da utilizzare in compensazione "orizzontale",
- il blocco alle medesime compensazioni laddove il contribuente abbia debiti definitivi e scaduti per imposte erariali e relativi accessori di importo superiore a 1.500 euro,
- ed il forte inasprimento delle sanzioni applicabili nel caso in cui il contribuente proceda ad una compensazione del debito tributario utilizzando un credito inesistente. A tale ultimo riguardo, la disposizione di riferimento è il D.L. n.185/08, che ha tra l'altro previsto:
 - l'irrogazione di sanzioni dal 100% al 200% del credito inesistente indebitamente utilizzato;
 - la sanzione del 200% se l'ammontare dei crediti inesistenti utilizzati è superiore a euro 50.000 per anno solare;
 - l'allungamento dei tempi per l'azione di recupero da parte dell'Agenzia delle Entrate, che potrà essere esercitata entro l'ottavo anno successivo a quello di commissione della violazione (ossia la presentazione del modello F24 in cui si utilizza il credito inesistente);
 - l'impossibilità di procedere alla definizione agevolata delle sanzioni nel caso di contestazione di indebita compensazione di crediti inesistenti.

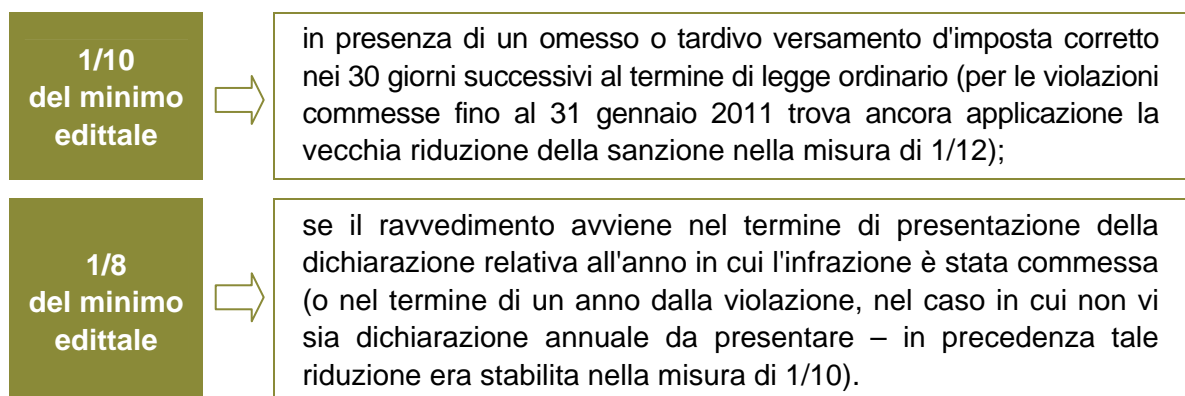
La riscossione dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione è inoltre effettuata mediante l'apposito atto di recupero di cui all'art.1, co.421, della L. n.311/04, che è emesso, per esplicita previsione normativa:

“ferme restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, e successive modificazioni, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, e successive modificazioni”.

Pertanto l'atto di recupero trova applicazione anche nel caso dei controlli *c.d.* “automatizzati” disciplinati dagli art.36-*bis* del DPR n.600/73 e 54-*bis* del DPR n.633/72, per effetto dei quali l'Amministrazione Finanziaria procede annualmente alla liquidazione dei tributi dovuti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e, nello specifico, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, provvede a:

- 1) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nella determinazione degli imponibili, nella determinazione delle imposte, nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- 2) ridurre le deduzioni, le detrazioni ed i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione;
- 3) controllare la tempestività e la rispondenza con la dichiarazione dei versamenti dovuti in base alla dichiarazione stessa.

L'ambito normativo di riferimento deve concludersi rammentando anche le possibilità di ravvedimento operoso da parte del contribuente con il “beneficio” ottenibile di ridurre l'ammontare delle sanzioni dovute. Infatti, nel caso in cui la violazione tributaria non sia stata ancora contestata dall'Amministrazione Finanziaria, né sia iniziato un accertamento, il contribuente può rimediare alla trasgressione tramite il *c.d.* ravvedimento operoso ex art.13, del D.Lgs. n.472/97, versando, contestualmente al tributo e agli interessi legali maturati, la sanzione ridotta nella misura di:



In sostanza, ai fini del ravvedimento operoso è fondamentale analizzare due fattispecie:

- ➔ La data in cui la violazione è stata commessa.
 - Se infatti trattasi di un omesso o incompleto versamento la cui scadenza era antecedente al 1° febbraio 2011, continuano ad applicarsi le “vecchie” riduzioni delle sanzioni, anche se il ravvedimento è effettuato in questi giorni.
 - Per le violazioni commesse a decorrere dal 1° febbraio 2011, invece, bisogna procedere alle “nuove” riduzioni delle sanzioni;
- ➔ L'ammontare della sanzione irrogabile, ossia verificare:
 - se trattasi di una sanzione collegata ai controlli automatizzati o formali, stabilita nella misura del 30%,
 - o di altra sanzione, quale ad esempio quella per infedele dichiarazione, avente un minimo del 100% delle imposte dovute.

Il chiarimento della circolare n.18 del 2011

Il quadro normativo delineato pone dei problemi proprio in termini di sanzione di riferimento in funzione dei controlli espletati, che diventano rilevanti soprattutto nelle eventuali ipotesi di ravvedimento da parte del contribuente, il quale come detto deve procedere ad "autoliquidare" una sanzione ed applicare le riduzioni previste normativamente.

Come visto in precedenza, il Legislatore ha inasprito le sanzioni irrogabili in caso di indebite compensazioni di crediti inesistenti. D'altro canto, però, il riscontro su tali utilizzi può avvenire anche mediante le procedure di controllo automatizzato, che appunto consentono all'Amministrazione Finanziaria di verificare che l'ammontare delle compensazioni effettuate per ciascuna imposta non sia superiore a quanto dichiarato dal contribuente, sia in termini di disponibilità del credito che in termini di effettivo utilizzo dello stesso.

Il punto problematico sorge proprio in riferimento a tali tipologie di controllo, in quanto se dovessero emergere delle irregolarità, l'art.2, co.1, del D.Lgs. n.462/97 prevede che alle somme dovute a titolo di imposta o di minor credito, emerse a seguito dei controlli c.d. automatizzati, si applica la sanzione per ritardato od omesso versamento stabilita dall'art.13 del D.Lgs. n.471/97, ai sensi del quale la sanzione amministrativa è stabilita nella misura del 30% di ogni importo non versato o versato in ritardo:

"anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile". La stessa norma precisa ulteriormente che la sanzione in argomento "si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del DPR n.600/73, e ai sensi dell'art.54-bis del DPR n.633/72".

Dunque il punto di domanda affrontato dalla C.M. n.18/11 ha proprio riguardato la sanzione irrogabile nel caso in cui l'utilizzo del credito inesistente sia accertato o accertabile mediante le procedure di controllo automatizzate. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che una lettura sistematica delle disposizioni normative sopra citate conduce a ritenere che:

"l'unica sanzione applicabile alle violazioni rilevate in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni effettuato ai sensi degli articoli 36-bis del DPR n.600/73 e 54-bis del DPR n.633/72 – ancorché riferibili all'utilizzo in compensazione di crediti per un ammontare superiore a quanto dichiarato – è quella prevista dall'art.13 del D.Lgs. n.471/97 per i ritardati od omessi versamenti diretti", ossia la sanzione del 30%.

Dal che discende quanto segue:

Se l'utilizzo del credito inesistente è appurato con controlli automatizzati

la sanzione irrogabile è sempre del 30%.

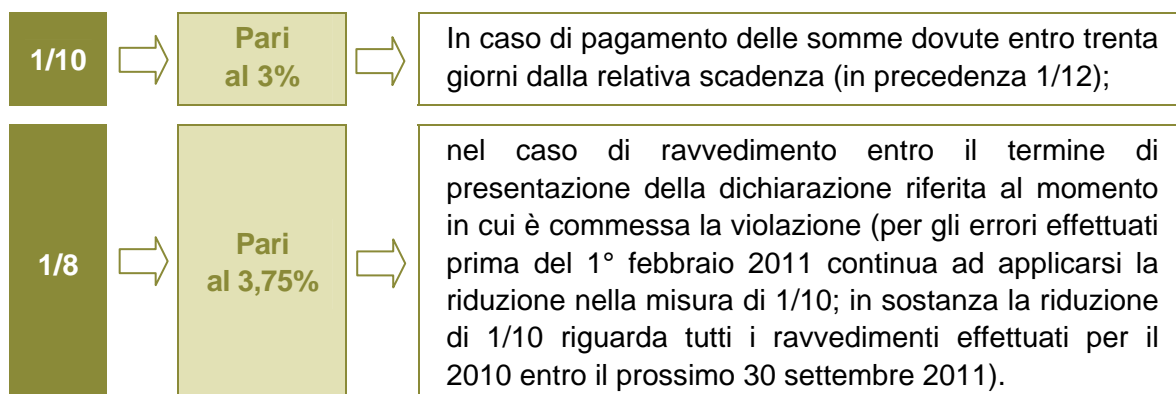
In pratica trattasi delle situazioni in cui il contribuente attinge ad un credito mai manifestato nelle dichiarazioni prodotte nel corso degli anni, con relativo riscontro "incrociato" dal sistema dell'anagrafe tributaria.

Se invece il credito inesistente è appurato mediante altre tipologie di controlli

si applicano le sanzioni specifiche e "rafforzate" previste dal D.L. n.185/08.

In termini pratici vuol dire che trattasi di un credito creato *ad hoc* mediante artifici contabili e manifestato anche in dichiarazione, in modo da "raggirare" il controllo automatizzato. Ovviamente tale riscontro può avvenire solo "sul campo" ed una volta appurato che il credito evidenziato nelle dichiarazioni e poi utilizzato in compensazione è inesistente, scatteranno le sanzioni specifiche previste dal citato D.L. n.185/08.

Per quanto concerne il contribuente, comunque, deriva che in tutte le ipotesi in cui intende ravvedere l'utilizzo di un credito inesistente che è controllabile mediante le procedure "automatizzate" (pertanto trattasi di crediti non presenti nelle dichiarazioni prodotte negli anni), la sanzione di riferimento su cui calcolare le riduzioni previste è quella del 30%, potendosi dunque registrare le seguenti riduzioni:



Il quadro normativo per le dichiarazioni integrative

La circolare n.18/11 interviene poi in materia di dichiarazioni integrative successive alla comunicazione di un *c.d.* avviso bonario. In primo luogo deve osservarsi che la circolare non contiene riferimenti alla problematica delle dichiarazioni integrative a favore, laddove è noto lo "sconto" tra Amministrazione Finanziaria (che consente solo la presentazione della dichiarazione entro il termine di presentazione di quella relativa al periodo d'imposta successivo, salva comunque la possibilità di inoltrare istanza di rimborso oltre l'anno, come precisato dalla R.M. n.459/E/08), e giurisprudenza sia di merito che di legittimità, che si vanno sempre più consolidando nell'ottica di consentire il ravvedimento a favore anche nel termine lungo della scadenza dell'accertamento. Ciò posto, per quanto concerne la correzione di errori "pro-fisco", l'art.2, co.8, DPR n.322/98, permette al contribuente di presentare la dichiarazione integrativa entro il termine di accertamento, ossia entro il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione iniziale. Ovviamente, se ricorrono le condizioni di *c.d.* "ravvedimento operoso", ossia di correzione della dichiarazione effettuata entro il termine di presentazione di quella riferita al periodo d'imposta successivo, è possibile ottenere anche la riduzione delle sanzioni collegate. In termini pratici, dunque, il contribuente può:

- procedere alla presentazione della dichiarazione integrativa a favore del Fisco fruendo anche del ravvedimento operoso per quanto concerne i versamenti delle maggiori imposte dovute. Se il periodo d'imposta da correggere coincide con l'anno solare, significa dover procedere entro il 30 settembre dell'anno successivo (termine di presentazione della dichiarazione riferita al periodo d'imposta successivo, nonché termine di presentazione della dichiarazione riguardante il periodo in cui sono stati omessi o errati i versamenti d'imposta), sia alla presentazione della nuova dichiarazione integrativa, sia al versamento delle imposte, interessi e sanzioni ridotte nella misura di 1/8¹⁰. (.);
- correggere la dichiarazione a favore del fisco entro il termine lungo dell'accertamento. In tal caso è possibile solo pagare le imposte e gli interessi, mentre le sanzioni saranno liquidate in misura piena dall'amministrazione finanziaria, salvo poi la relativa definizione.

Il ravvedimento operoso con la riduzione delle sanzioni *ex art.13 del D.Lgs. n.472/97*, come anticipato, non è applicabile qualora la violazione sia già stata autonomamente

¹⁰ Si rammenta, come ribadito in precedenza, che se il ravvedimento riguarda violazioni commesse prima del 1° febbraio 2011, la sanzione è ridotta nella misura di 1/10

rilevata dall'Agenda delle Entrate oppure siano "iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza".

La posizione dell'Amministrazione Finanziaria

In merito alle dichiarazioni integrative la circolare n.18 anzitutto rammenta che ai sensi degli art.36-*bis* del DPR n.600/73 e 54-*bis* del DPR n.633/72, si procede annualmente al controllo delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, provvedendo a correggere gli eventuali errori commessi nella determinazione degli imponibili e delle imposte, ed a verificare la congruità e la tempestività dei versamenti. In particolare, nel rispetto del principio di conoscenza degli atti sancito dallo Statuto dei diritti del contribuente, prima di procedere all'iscrizione a ruolo delle eventuali somme dovute, sono comunicati al contribuente gli esiti del controllo effettuato, al fine di evitare la reiterazione degli errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.

Al riguardo, l'Amministrazione Finanziaria precisa che la ricezione del *c.d.* avviso bonario, o da parte del contribuente o dell'intermediario designato, non rappresenta un impedimento alla presentazione nei termini previsti dalla legge di una dichiarazione integrativa per correggere eventuali errori od omissioni, ma sottolinea altresì che lo stesso avviso bonario rientra, ai sensi dell'art.13 del D.Lgs. n.472/97, in uno di quegli atti che consentono la formale conoscenza da parte del contribuente dell'inizio di una attività di controllo, in cui rientrano anche i controlli automatizzati di cui agli articoli 36-*bis* del DPR n.600/73 e 54-*bis* del DPR n.633/72. Pertanto, la predetta "formale conoscenza" dell'avvio di un controllo preclude la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, impedendo al contribuente di fruire della relativa riduzione delle sanzioni.

In termini pratici, dunque, in presenza di un avviso bonario il contribuente:

- prima della scadenza del termine per avvalersi del ravvedimento operoso, non potrà beneficiare della relativa riduzione di sanzioni con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito dell'attività di cui agli art.36-*bis* del DPR n.600/73 e 54-*bis* del DPR n.633/72 (come, ad esempio, l'errato riporto di un'eccedenza d'imposta risultante dalla dichiarazione precedente e, in genere, gli errori commessi nella determinazione degli imponibili e delle imposte). È bene al riguardo sottolineare che il documento di prassi esclude qualsiasi possibilità di ravvedimento per gli errori sottoposti a controllo automatizzato, anche se non intercettati in prima battuta dall'Amministrazione Finanziaria;
- potrà, invece, avvalersi del ravvedimento per sanare quelle violazioni non rilevabili in sede di controllo automatizzato, salvo che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative delle quali l'interessato abbia avuto formale conoscenza. Ciò significa che se anche è ricevuto un avviso bonario che sottolinea, ad esempio, l'errata eccedenza della dichiarazione precedente, il contribuente potrà comunque procedere a ravvedere la dichiarazione per evidenziare errori di altro genere, come la mancata indicazione di un reddito o anche l'errata indicazione dei componenti negativi, circostanze che fanno sussistere la "infedeltà" della dichiarazione. In tal caso, l'interessato potrà ravvedere detti errori pagando oltre alle maggiori imposte e agli interessi anche la sanzione ridotta nella misura del 12,50% (1/8 della sanzione minima del 100%, dovendo ricordare che per gli errori antecedenti al 1° febbraio 2011 la riduzione è nella misura di 1/10 e dunque la sanzione dovuta è pari al 10%).



Principali scadenze dal 1 al 15 luglio 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.

LUGLIO						
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

Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio cui si rendono applicabili gli studi di settore

Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, cui si rendono applicabili gli studi di settore, devono effettuare il versamento in unica soluzione ovvero della prima rata dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011 senza alcuna maggiorazione. Sempre entro oggi i soggetti Iva tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata possono effettuare il versamento dell'Iva 2010 risultante dalla dichiarazione annuale, in unica soluzione o quale prima rata, maggiorata dello 0,40% per mese o frazione di mese per il periodo dal 16/03 al 16/06/11. Il pagamento potrà effettuarsi con maggiorazione dello 0,4% al 5 agosto 2011.

Imposta sostitutiva operazioni straordinarie (art.1, co.46-47 L. n.244/07), riallineamento valori da quadro EC, regime di trasparenza con riferimento ai soggetti cui si rendono applicabili gli studi di settore

I soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, cui si rendono applicabili gli studi di settore, che pongono in essere operazioni straordinarie possono versare, senza alcuna maggiorazione entro oggi, l'imposta sostitutiva sui maggiori valori iscritti derivanti da tali operazioni. Sempre oggi scade il termine per il versamento dell'imposta sostitutiva per il riallineamento dei valori civilistici e fiscali dei beni indicati nel quadro EC. Infine è oggi il termine per il versamento dell'imposta sostitutiva, sempre senza maggiorazione, per il riallineamento dei valori civilistici ai fiscali per le aziende che scelgono il regime della trasparenza. Il pagamento potrà effettuarsi con maggiorazione dello 0,4% al 5/08/11.

Imposta sostitutiva operazioni straordinarie (art.15, co.10-12, D.L. n.185/08) con riferimento ai soggetti cui si rendono applicabili gli studi di settore

I soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, cui si applicano gli studi di settore, che pongono in essere operazioni straordinarie (art.15, co.10-12, D.L. n.185/08) possono versare entro oggi, senza alcuna maggiorazione, l'imposta sostitutiva nella misura pari al 16% sui maggiori valori attribuiti all'avviamento, ai marchi e ad altre attività immateriali e del 20% sui maggiori valori attribuiti ai crediti. Il versamento maggiorato dello 0,40% può essere effettuato entro il 5 agosto.

Pagamento del diritto annuale alle Camere di Commercio per i soggetti cui si applicano gli studi

Entro oggi deve essere versato il diritto annuale camerale per l'anno 2011 senza maggiorazione (codice tributo 3850). Il medesimo diritto potrà essere versato entro il 5 agosto con maggiorazione dello 0,40%.

Tutte le persone fisiche e le società semplici, società di persone e soggetti equiparati cui si rendono applicabili gli studi di settore che presentano Unico 2011

Entro oggi deve essere effettuato il versamento (senza alcuna maggiorazione) in unica soluzione ovvero della prima rata delle imposte, Irpef ed Irap, ovvero delle imposte sostitutive, dovute a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011, delle imposte e contributi risultanti dalla dichiarazione. Sempre con riferimento alle imposte dovute in base al modello Unico, scade anche il versamento dell'acconto Irpef del 20% sui redditi soggetti a tassazione separata non assoggettati a ritenuta d'acconto. Il versamento potrà avvenire anche entro il 5 agosto 2011 con la maggiorazione dello 0,40%.

Persone fisiche che presentano Unico 2011 imposta sostitutiva

Entro oggi deve essere effettuato il versamento dell'imposta sostitutiva in unica soluzione, ovvero della prima rata da parte dei contribuenti "minimi", dei contribuenti che si avvalgono del regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo. Detti soggetti possono effettuare anche il versamento dell'Iva relativa all'intero 2010 maggiorata dello 0,40% per mese o frazione di mese per il periodo 16.03 – 16.06.11. Il pagamento potrà effettuarsi con maggiorazione dello 0,4% al 5 agosto 2011.

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad € 300,00.

LUGLIO						
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

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi ed i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

LEGENDA icone

	“Notizie flash” – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		“Check List e formulari di Studio” – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	“Focus di pratica professionale” – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		“Approfondimenti monografici” – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	“Il punto sull'Iva” – 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		“Fisco e Estero” – 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.
	“I contratti d'impresa” – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		“Accertamento e Verifiche” – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale” – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		“Normativa e prassi in sintesi” – 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
	“Adempimenti e problematiche di Diritto societario” – 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		“Scadenario” – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

EDITORE E PROPRIETARIO Gruppo Euroconference S.p.a.	COMITATO DI REDAZIONE		ABBONAMENTO ANNUALE 2011 Euro 220 Iva esclusa
DIRETTORE RESPONSABILE Gian Paolo Ranocchi	Alessandro Corsini Guido Martinelli Paolo Meneghetti Duilio Liburdi Fabio Garrini	Gian Paolo Ranocchi Luca Miele Norberto Villa Luca Caramaschi Viviana Grippo	SITO INTERNET Per informazioni e ordini: www.euroconference.it
PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	COLLABORATORI ESTERNI		STAMPA Pubblicazione diffusa per e-mail
SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA 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
DIRETTORE SCIENTIFICO Alessandro Corsini			SERVIZIO CLIENTI Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... Tel. 045/8201828 fax 045/502430 e-mail: circolari@euroconference.it
RESPONSABILE REDAZIONALE Alessia Zoppi			
REDAZIONE Silvia Righetti e Simone Bonini			

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.