

Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 4/2015
del 12 febbraio 2015

TELEFISCO 2015 RISPOSTE dell'AMMINISTRAZIONE a QUESITI

In questa Circolare

1. Iva e «split payment»
2. Black list
3. Nuovo regime forfetario
4. Irap
5. Reddito di impresa
6. «Voluntary disclosure»
7. Ravvedimento operoso

Nel corso della manifestazione **Telefisco 2015**, organizzata lo scorso 29.1.2015 da *Il Sole 24 Ore*, la Direzione Centrale Normativa, quella Accertamento e quella Servizi ai Contribuenti dell'Agenzia delle Entrate hanno avuto modo di fornire una serie di **risposte** ai **quesiti** formulati dai lettori.

Le materie trattate hanno interessato, tra le altre, il nuovo ravvedimento operoso, la *voluntary disclosure*, alcune questioni in tema di reddito di impresa e la disciplina Iva dello *split payment*. Di seguito si riportano i **principali chiarimenti** resi.

1. Iva e «split payment»

Il principale quesito in tema di Iva, ha riguardato la nuova disciplina dello *split payment* e la sua applicabilità nel caso di **ritenute a titolo di acconto**. Nel dettaglio, l'art. 1, co. 629, L. 23.12.2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015) ha aggiunto l'art. 17-ter al D.P.R. 26.10.1972, n. 633 in materia di operazioni effettuate nei confronti di **enti pubblici** che non risultano debitori di imposta.

Tale norma dispone che nel caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti, delle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle unità sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo **modalità e termini** fissati con il D.M. 23.1.2015 (in *G.U.* 3.2.2015, n. 27).

Lo *split payment* impone di fatto alle pubbliche Amministrazioni di versare l'Iva relativa agli acquisti di beni e servizi effettuati, sia nell'ambito dell'attività **istituzionale** che nell'ambito dell'attività **commerciale**, direttamente all'Erario, invece di pagarla insieme al corrispettivo ai propri fornitori. In altri termini, al fornitore del bene o del servizio viene erogato unicamente l'importo del corrispettivo pagato dalla pubblica Amministrazione, **al netto dell'Iva**, indicata in fattura, la quale viene quindi sottratta alla disponibilità del fornitore e acquisita direttamente dall'Erario.

Ciò premesso, il quesito sottoposto all'Agenzia delle Entrate ha avuto ad oggetto il co. 2 dell'art. 17-ter che **esclude** l'operatività dello *split payment* ai **compensi** per prestazioni di servizi **assoggettati a ritenute** alla fonte a titolo di imposta sul reddito. Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, con questa espressione il Legislatore ha inteso riferirsi anche alle ritenute a titolo di acconto da scomputare dalle imposte sul reddito del percipiente. Di conseguenza, anche per una prestazione di servizi **fatturata** da un **professionista** ad una **pubblica Amministrazione**, ed assoggettata a ritenuta di acconto a titolo di imposta, sarà **operativa** la disciplina dello *split payment*.

2. Black list

L'art. 21, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175 recante misure in materia di semplificazione fiscale e di dichiarazione precompilata (cd. decreto «Semplificazioni fiscali»), in attuazione della delega fiscale di cui alla L.11.3.2014, n. 23, modifica l'art. 1, D.L. 25.3.2010, n. 40. Tale ultima disposizione ha introdotto l'obbligo di comunicare, all'Agenzia delle Entrate, tutte le **cessioni** di beni e le **prestazioni** di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di

operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in **Paesi black list**. Le modifiche riguardano la previsione di **cadenza annuale** per la **trasmissione** telematica della **comunicazione** dei dati relativi ai rapporti intercorsi con detti Paesi. Inoltre, la comunicazione va trasmessa per importi delle operazioni **superiori a 10.000 euro** anziché ai precedenti 500 euro. Proprio con riguardo alla soglia, è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate se il limite dei 10.000 euro andasse calcolato o meno **cumulativamente** per tutte le controparti situate in tutti i Paesi.

L'esempio formulato è quello di un contribuente che effettua due operazioni, ciascuna di 6.000 euro, con due società svizzere oppure con una società svizzera e una di Singapore. La risposta fornita ritiene necessario procedere alla trasmissione quando il **cumulo dei valori di tutte le operazioni** con Paesi black list, sia superiore a 10.000 euro sebbene ciascuna **singolarmente** risulti **sotto la soglia**. In ciò confermando quanto in precedenza chiarito con la C.M. 30.12.2014, n. 31/E dove viene specificato che *«coerentemente con l'indicazione fornita dal Parlamento, si ritiene che tale importo complessivo annuale debba riferirsi al complesso delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cd. black list»*.

3. Nuovo regime forfetario

Altri quesiti hanno interessato il **nuovo regime forfetario** dei **contribuenti minimi** disciplinato dall'art. 1, co. da 54 a 89, L. 23.12.2014, n. 190. Si tratta di un regime fiscale agevolato per i lavoratori autonomi, intesi come i contribuenti **persone fisiche** esercenti attività di **impresa**, arti o **professioni**.

Si tratta di un regime forfetario di determinazione del reddito da assoggettare a **un'unica imposta sostitutiva** di quelle dovute con l'aliquota del **15%**. Il regime agevolato costituisce il regime **«naturale»** per chi possiede i requisiti previsti, parametrati alle soglie di ricavi diverse a seconda del tipo di attività esercitata. Tali soglie variano da **15.000 euro** per le attività **professionali** a **40.000 euro** per il **commercio**.

Il regime si distingue, tra le altre, per le seguenti caratteristiche:

- il reddito d'impresa o di lavoro autonomo viene determinato in funzione dei **soli ricavi o compensi** percepiti nel periodo d'imposta, e su esso è applicato un **coefficiente di redditività**; le spese per l'esercizio dell'attività, infatti, non possono essere dedotte, ad eccezione dei contributi previdenziali;
- il reddito imponibile così determinato è assoggettato ad **imposta** (pari al 15%) **sostitutiva** dell'Irpef, delle addizionali all'Irpef e dell'Irap;
- il soggetto che si avvale del regime forfetario, in ossequio alle disposizioni comunitarie che richiedono l'identificazione ai fini del corretto assolvimento dell'imposta anche ai soggetti di minori dimensioni, è dotato di **piena soggettività** ai fini del tributo, con conseguente necessità di aprire una posizione Iva nel territorio dello Stato. Tuttavia, lo stesso opera in un regime di franchigia ai fini dell'Iva – e nelle operazioni passive è considerato alla stregua di un consumatore finale – salvo che per talune tipologie di operazioni transfrontaliere;
- è **esclusa** l'applicazione degli **studi di settore** e dei **parametri**;
- gli **adempimenti** contabili e fiscali sono fortemente **ridotti**;
- gli esercenti attività d'impresa hanno la facoltà di applicare, ai **fini contributivi**, un **regime agevolato** che prevede la soppressione del livello minimo imponibile previsto ai fini del versamento dei contributi previdenziali dall'art. 1, co. 3, L. 2.8.1990, n. 233. Per effetto

dell'opzione, i soggetti in regime forfetario adottano un regime contributivo a percentuale sul reddito dichiarato.

Il nuovo regime fiscale agevolato **sostituisce** i previgenti regimi «di favore» e quindi (i) il regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (con aliquota al 10%), (ii) il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (i vigenti «minimi» con aliquota al 5%) ed (iii) il regime contabile agevolato (per gli «ex minimi»).

I contribuenti che al 31.12.2014 si stavano avvalendo del regime dei minimi (con aliquota al 5%) possono continuare ad avvalersene per il **periodo** che **residua** al completamento del **quinquennio agevolato** e comunque fino al compimento del **trentacinquesimo anno** di età.

Ebbene, proprio avuto riguardo ai ricavi e ai coefficienti da considerare per il nuovo regime agevolato, è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate come determinare la **soglia** dei ricavi da rispettare nel caso di un contribuente, artigiano o commerciante, che nel 2014 avesse applicato il regime dei minimi, di cui all'art. 27, D.L. 6.7.2011, n. 98, con il **criterio di cassa**.

Ad avviso dell'Agenzia, l'ammontare dei ricavi conseguiti nell'anno precedente a quello in cui s'intende applicare il regime forfetario, va individuato con riferimento al regime utilizzato in **quel periodo di imposta**, a seconda quindi che questo guardasse al **criterio di cassa** o a quello di **competenza**. Quindi il contribuente che nel 2014 ha applicato il regime ordinario di determinazione del reddito di impresa, ovvero il regime delle imprese minori, deve determinare i ricavi imputati secondo il criterio della competenza. Diversamente, coloro che nell'anno precedente hanno applicato il regime fiscale di vantaggio che prevede l'imputazione dei ricavi con il criterio di cassa, effettueranno la verifica con riferimento a questa modalità di imputazione.

Ulteriore quesito in tema di nuovo regime agevolato, e sempre per il calcolo del limite massimo di ricavi, ha riguardato le cessioni all'**esportazione** con la **Città del Vaticano** o **San Marino**. L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che **ogni ricavo o compenso**, ad esclusione per espressa previsione di legge di quelli derivanti dall'adeguamento a studi di settore o parametri, concorra alla **determinazione** della **soglia**: di conseguenza anche le cessioni all'esportazione rientrano nel calcolo.

4. Irap

Un quesito ha riguardato la **rilevanza** a fini reddituali del **credito di imposta Irap del 10 %** per le imprese **senza dipendenti**. L'art. 1, co. 21, L. 23.12.2014, n. 190 ha riconosciuto un credito di imposta dell'Irap lorda per i contribuenti che non si avvalgono di lavoratori dipendenti. Tale credito è utilizzabile in **compensazione** nel Modello di pagamento F24 dell'anno nel corso del quale viene **presentata la dichiarazione Irap**.

È stato chiesto all'Agenzia delle Entrate se l'ammontare di tale credito dovesse o meno concorrere, in tutto o in parte, alla formazione del reddito di impresa o di lavoro autonomo del soggetto che ne usufruisce. In particolare, è stato chiesto se il provento, rilevato a Conto economico in contropartita del credito di imposta, costituisse **sopravvenienza attiva interamente imponibile** o **tassabile solo in parte** a seguito della limitata deducibilità dell'Irap a cui si riferisce. Ebbene, la risposta è stata per la **concorrenza** integrale di tale credito alla determinazione del **reddito di impresa** come sopravvenienza attiva ai sensi dell'art. 88, D.P.R. 917/1986. Al contrario, tale credito di imposta **non** rileva ai fini della determinazione del **reddito di lavoro autonomo**, in quanto non è previsto come componente di reddito dagli artt. 53 e 54, D.P.R. 917/1986.

5. Reddito di impresa

Sempre in tema di reddito di impresa, un quesito ha riguardato la **decorrenza delle modifiche** in tema di **società in perdita sistematica** come introdotte dall'art. 18, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175. Tale norma ha ampliato da tre a **cinque periodi di imposta il periodo di osservazione** previsto per l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica di cui all'art. 2, co. 36-decies e seguenti, D.L. 13.8.2011, n. 138.

Quindi il presupposto per l'applicazione di tale disciplina è costituito da cinque periodi di imposta **consecutivi** in perdita fiscale, ovvero quattro in perdita fiscale ed uno inferiore al «reddito minimo» previsto dalla disciplina delle società di comodo. Il quesito posto riguarda proprio la decorrenza del periodo di osservazione quinquennale delle perdite reiterate e, in particolare, se lo stesso interessi anche le annualità 2012 e 2013.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito come il co. 3 dell'art. 18 disponga la decorrenza delle modifiche dal periodo d'imposta in corso al momento della sua entrata in vigore (e quindi dal 2014). Di conseguenza, e come già chiarito nella C.M. 31/E/2014 (paragrafo 9), per i soggetti interessati dalla disciplina sulle società in perdita sistematica, con esercizio coincidente con l'anno solare, assume **rilevanza il periodo di osservazione quinquennale** (costituito dai periodi 2009-2010-2011-2012-2013) invece di quello triennale (2009-2010-2011 e 2010-2011-2012 rilevanti, rispettivamente, per i periodi d'imposta 2012 e 2013).

6. «Voluntary disclosure»

Oggetto di particolare interesse è stata la disciplina della **voluntary disclosure** o collaborazione volontaria. La L. 15.12.2014, n. 186 recante disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale, ha introdotto, con decorrenza 1° gennaio 2015, l'art. 5-quater, D.L. 28.6.1990, n. 167. In base a tale disposizione, l'autore della **violazione** degli obblighi di dichiarazione del **Modulo RW**, commessa **fino al 30.9.2014**, può avvalersi della procedura di **collaborazione volontaria** per l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato, per la definizione delle sanzioni per le eventuali violazioni di tali obblighi e per la definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di Irap e Iva, nonché per le eventuali violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta.

A tale riguardo, un primo quesito si è soffermato sulla **estensione a soggetti terzi** degli effetti della procedura di **voluntary disclosure**. In particolare, è stato chiesto se per «**soggetti collegati**» da indicare nel modello vadano intesi solamente i soggetti che presentano la domanda insieme al richiedente oppure anche i soggetti collegati ma comunque terzi rispetto alla procedura, come nel caso di soci e società.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, nella nozione vanno ricompresi **tutti i soggetti** che hanno concorso alla irregolarità, e cioè coloro che assumono una «**posizione rilevante**» ai fini della normativa sul monitoraggio fiscale rispetto alle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione ovvero coloro i quali presentano un collegamento con il reddito sottratto ad imposizione evidenziato.

I soggetti collegati da indicare nel modello sono necessariamente «**soggetti terzi**» rispetto alla procedura attivata dal singolo contribuente. Ciò in quanto **ogni dichiarazione** va considerata completamente **autonoma**. Un esempio è il caso dei soci o associati qualora il richiedente sia una

società di persone o altro soggetto trasparente, per natura o per opzione, che aderisce alla procedura nazionale.

Altro quesito ha riguardato i **periodi d'imposta ancora accertabili**. Più precisamente, è stato fatto l'esempio di attività detenute in un Paese black list dal 2006: la domanda riguardava la definizione dei periodi di imposta ancora accertabili e cioè se solamente il 2010 e seguenti oppure anche quelli dal 2006 al 2009. Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, ai fini della procedura di collaborazione volontaria, per le attività detenute in Paesi black list continua ad applicarsi il **raddoppio dei termini** sia per le attività di accertamento, che per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale.

7. Ravvedimento operoso

Alcuni quesiti hanno riguardato il nuovo istituto del **ravvedimento operoso** come modificato a seguito delle novità introdotte dall'art. 1, co. da 637 a 640, L. 23.12.2014, n. 190. Nell'ottica di una più proficua ed efficace collaborazione tra Fisco e contribuente, è stato riformato l'istituto del ravvedimento, intervenendo sulle concrete **modalità** operative e sui connessi **termini**. Le modifiche permettono al contribuente di effettuare, in qualsiasi momento, le opportune correzioni ed i versamenti delle somme dovute, beneficiando della **riduzione** delle **sanzioni** applicabili e graduate in ragione della tempestività dell'intervento correttivo.

Più in generale, si potrà ricorrere al ravvedimento **anche dopo** la scadenza del termine per la **presentazione** della **dichiarazione** mentre, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, **non** sarà più **preclusivo** all'utilizzo del particolare strumento deflativo il fatto che la **violazione** sia già stata **constatata** ovvero siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza.

Infine nel caso di presentazione di **dichiarazione integrativa** con contestuale ravvedimento ovvero, quando **non** è prevista una **dichiarazione periodica**, nei casi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore, i **termini** per la notifica delle cartelle di pagamento e quelli per l'accertamento decorrono, limitatamente agli elementi oggetto di integrazione, dalla presentazione della **dichiarazione integrativa** ovvero dalla **regolarizzazione spontanea**.

A tale riguardo è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate se le nuove regole trovano applicazione anche per le **violazioni già constatate**, al **1° gennaio 2015**, dall'Ufficio ad esempio con emissione di un processo verbale di constatazione. La risposta è positiva: le nuove regole sul ravvedimento operoso, nel rispetto del principio di legalità di cui all'art. 3, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, trovano infatti applicazione anche con riguardo alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state constatate dall'Ufficio ma **non** siano ancora state interessate da **atti accertativi**, **liquidatori** o da **cartelle di pagamento**.

Il ricorso al ravvedimento, e questo è il contenuto di un'altra risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate, è invece **precluso** in caso di **notifica di avvisi bonari da controlli automatizzati o formali**. Il contribuente che abbia ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e/o di quello formale può solamente avvalersi del ravvedimento per sanare altre violazioni che non gli siano state contestate con tale procedura.

Costituiscono invece **cause ostative** del nuovo ravvedimento, per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria, anche gli **avvisi di recupero di crediti di imposta** e gli **avvisi di irrogazione di sanzioni** anche se non espressamente menzionate dalla normativa come tali.