

Seminario di approfondimento in materia fiscale

- **Responsabilità Solidale nei Contratti di Appalto**
- **Iva per Cassa**
- **Accertamento Sintetico**
- **Beni ai Soci**
- **Interessi moratori**

In collaborazione con il dott. Alessandro Carducci
Studio Teca Consulting



Milano, Giovedì 4 Aprile 2013
Auditorium Don Giacomo Alberione

Via Giotto, 36
Milano
Ore 14.30 – 17.00

Responsabilità solidale di appaltatore e committente

Articolo 35 DL 223/2006

come modificato dall'articolo 13ter
del DL 83/2012

Ratio normativa

- Far emergere la base imponibile in relazione alle prestazioni di servizi rese in esecuzione di contratti di **appalto e subappalto** intesi nella loro generalità, **a prescindere dal settore economico in cui operano le parti contraenti.**

- Trattiamo la responsabilità **fiscale**,
differente dalla responsabilità **retributiva**
e contributiva (da ultimo legge Fornero)

Bibliografia

- 1. *Circ. n. 40/E dell'8 ottobre 2012 - Agenzia delle Entrate – Dir. Centrale Normativa, Disposizioni in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore – [Articolo 13-ter](#) del DL n. 83 del 2012 – Chiarimenti;*
- 2. *Circolare [n. 40/E](#) dell'8 ottobre 2012 - I primi chiarimenti del Fisco sulla nuova responsabilità solidale negli appalti di Alessandro Borgoglio (in “il fisco” n. 39 del 22 ottobre 2012, pag. 2-6355);*
- 3. *Circolare n. 2/E dell'1° marzo 2013 – Articolo 13ter del DL n. 83/2012 – Disposizioni in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore – Circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012 – Problematiche interpretative.*

Segue

- 4. *La responsabilità fiscale negli appalti: disciplina e dubbi interpretativi* di Leone Francesco (in "Pratica fiscale e professionale" n. 7 del 2013, pag. 14);
- 5. *Appalti: sanzioni anche pesanti per i committenti* di Russotto Michele (in "Azienda & Fisco" n. 2 del 2013, pag. 22);
- 6. *Interr. e Risp. Parl. n. 5-08693 del 19 dicembre 2012*. Risposta del Sottosegretario Vieri Ceriani all'interrogazione presentata da Gian Luca Galletti.

Ambito applicativo oggettivo

- Agli esordi, la disciplina si applicava limitatamente ai contratti di appalto e subappalto stipulati nel settore edile, atteso che il Capo III della norma era intitolato “misure per l’edilizia”.
- Ora, con la modifica del DL 163/2006, la disciplina è applicabile a **tutti i contratti di appalto/subappalto di opere, forniture o servizi conclusi da soggetti che pongono in essere operazioni rilevanti ai fini Iva, rese nell’ambito di contratti stipulati dal 12/08/2012 (entrata in vigore del DL 83/2012).**

Questioni

- A) applicazione (temporale)
- B) applicazione (contrattuale)

Applicazione temporale

- Ai contatti di appalto/subappalto stipulati a decorrere dal 12 agosto 2012
- In caso di rinnovo contrattuale “deve ritenersi equivalente ad una nuova stipula e, pertanto, è applicabile – a partire dalla data di rinnovo – anche ai contratti rinnovati successivamente al 12 agosto 2012

Applicazione contrattuale (tipologia contrattuale)

- ***l'appalto** è il contratto con il quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera (per esempio la costruzione di un edificio) o lo svolgimento di un servizio (per esempio la pulizia di uno stabilimento) verso un corrispettivo in denaro (articolo 1655 c.c.)*

L'esercizio di un'attività produttiva di beni, ovvero l'esercizio di un'attività produttiva di **servizi**, ovvero l'esercizio di un'attività di intermediazione nella circolazione di beni o servizi;

- la **professionalità** dell'esercizio di dette attività;
- l'**economicità** dell'attività svolta, quando cioè un'attività venga gestita con metodo economico, ovvero perseguendo una politica di pareggio di bilancio attraverso modalità atte a consentire la copertura dei costi con i ricavi;
- l'**organizzazione**, attraverso la quale l'attività viene esercitata.

Tipologie contrattuali escluse, dopo i chiarimenti della Circolare 2/E/13

- Gli appalti di fornitura di beni, dal momento che la norma richiama soltanto l'appalto di opere e servizi;
- Il contratto d'opera ex art. 2222 c.c.;
- Il contratto di trasporto ex art. 1678 c.c.;
 - Il contratto di subfornitura;
- Le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile.

Chiarimenti sull'appalto di fornitura di beni

- La definizione normativa di appalto fa specifico riferimento a «opere» o «servizi».
- Il fatto che nell'ambito della normativa comunitaria (e poi nazionale) sui contratti pubblici sia comunemente assimilata anche la «fornitura», non può fare sorgere alcun dubbio in ordine all'esclusione dei contratti privati di fornitura dalla norma in questione.
- Ciò sia perché la norma in questione esclude espressamente i contratti pubblici dal proprio spettro applicativo, sia perché il nuovo comma 28 recita: «In caso di appalto di opere o di servizi», non includendovi le forniture.
- Tuttavia si deve registrare l'incongruità della menzione agli «appalti di opere, forniture e servizi» operata al comma 28-ter, mutuata dalla terminologia degli appalti pubblici, e incoerente con il comma 28 che invece chiaramente delinea l'ambito applicativo della solidarietà ai soli appalti di opere o servizi.
- In assenza di un'interpretazione autentica del legislatore, non può che prevalere la prima disposizione, la quale individua l'ambito applicativo sostanziale della norma, rispetto alla seconda che ne fa un mero – ed erroneo – richiamo al solo fine di specificare che deve trattarsi di appalti soggetti a regime Iva.

Segue...

- A comprova di quanto affermato in precedenza, l'articolo 3 del Decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163 - Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE. GU n. 100 del 2-5-2006 - Suppl. Ordinario n.107 recita:
 1. *Ai fini del presente codice si applicano le definizioni che seguono.*
 2. *Il "codice" è il presente codice dei contratti pubblici di lavori, servizi, **forniture**.*
 3. *I "contratti" o i "contratti pubblici" sono i contratti di appalto o di concessione aventi per oggetto l'acquisizione di servizi, o **di forniture**, ovvero l'esecuzione di opere o lavori, posti in essere dalle stazioni appaltanti, dagli enti aggiudicatori, dai soggetti aggiudicatori.*

Il contratto d'opera

- *Con il contratto d'opera una persona si obbliga a compiere un'opera o un servizio con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione (articolo **2222 c.c.**).*
- Prevalenza della prestazione lavorativa personale rispetto ai mezzi materiali impiegati e al lavoro dei collaboratori e dipendenti (**manca infatti il requisito dell'organizzazione dell'appaltatore**);
- Assenza del vincolo di subordinazione

Le professioni intellettuali

- Il libero professionista può presentare i tratti tipici richiesti dall'articolo 2082 c.c. per integrare la figura di imprenditore.
- In realtà però il professionista non è un imprenditore solo perché così dice la legge, in base ad una valutazione ispirata ad una tradizione storica che vuole i professionisti intellettuali assoggettati ad una disciplina diversa da quella dell'imprenditore.
- **L'articolo 2238 c.c. chiarisce che il professionista intellettuale, così come l'artista diviene imprenditore solo se l'esercizio della professione costituisce elemento di un'attività organizzata in forma d'impresa**

Il contratto di subfornitura ai sensi della Legge 192/1998

- La fattispecie disciplina il fenomeno della cooperazione tra imprese derivante dal decentramento produttivo, ossia l'affidamento ad imprese minori, da parte di imprese più grandi, della predisposizione di talune fasi di un processo produttivo.
 - La disciplina è caratterizzata dalla tendenziale dipendenza del subfornitore delle direttive impartite dall'impresa committente, con l'evidenziarsi di una frequente debolezza della subfornitrice di fronte al partner più forte. **Questo aspetto differenzia la subfornitura dall'appalto.**

Il contratto di trasporto ex articolo 1678 c.c.

- Con il contratto di trasporto infatti, *una parte, il vettore, si obbliga verso un corrispettivo a trasferire persone o cose da un luogo ad un altro (1678 c.c.)*.
- Anche il contratto di trasporto, come il contratto di appalto, rientra nella categoria della ***locatio operis***: esso però differisce dal contratto di appalto per la **natura del risultato che ne forma l'oggetto**.

Ambito applicativo soggettivo

- I soggetti coinvolti sono quelli indicati negli artt. 73 e 74 TUIR.
- **Sono invece esclusi:** le amministrazioni dello Stato, gli enti pubblici territoriali, gli altri enti pubblici non economici, gli organismi di diritto pubblico, le associazioni, unioni, consorzi, comunque denominati, costituiti da detti soggetti; i concessionari di lavori pubblici che non sono amministrazioni aggiudicatrici; le società con capitale pubblico che non sono organismi di diritto pubblico.
 - La Circolare n. 2/E/2013 ha escluso anche **il condominio.**

Adempimenti del committente/ appaltatore (in caso di subappalto)

- deve verificare che i versamenti fiscali (Iva e ritenute), scaduti alla data di pagamento del corrispettivo, siano stati regolarmente effettuati.
- Tale documentazione può consistere anche nell'asseverazione rilasciata da CAF o da professionisti abilitati.
- Inoltre, l'attestazione della regolarità dei versamenti può essere resa tramite una dichiarazione ai sensi del DPR 445/2000.

Fac-simile.

Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (art. 47 del DPR 445/2000)

- Il sottoscritto, nato a, residente in, - C.F:, in qualità di:
 - a) titolare della ditta individuale, con sede in, via, Partita Iva oppure
 - b) legale rappresentante della società, con sede legale in, Via, C.F/P.IVA
- consapevole delle sanzioni penali richiamate dall'art. 76 del D.P.R. 28.12.2000 n. 445, in caso di dichiarazioni mendaci e di formazione o uso di atti falsi;
- in riferimento al contratto di appalto/subappalto stipulato in data tra: (committente),(appaltatore), (subappaltatore);
- in osservanza delle disposizioni contenute nei commi da 28 a 28-ter dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006, come modificato dalla Legge 7/8/2012 n. 134

DICHIARA

Segue

Ai fini dei versamenti IVA

- che le fatture relative ai lavori eseguiti sono già state ricomprese nella liquidazione relativa
al mese / trimestre
- dalla suddetta liquidazione è scaturito un versamento di imposta; (1)
- dalla suddetta liquidazione è emerso un debito non superiore ad euro 25,82 o un credito di IVA e, di conseguenza, non è dovuto alcun versamento di IVA; (1)
- alle fatture oggetto del contratto è stato applicato il regime IVA di cassa (art. 7, DI n. 185/2008) (2)
- le fatture oggetto del contratto sono state emesse con il sistema dell'inversione contabile
(2)
- NON sono ancora scaduti i termini per eseguire la liquidazione periodica/annuale IVA in cui debbono essere comprese le fatture relative ai lavori eseguiti (3)

Segue

Ai fini del versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente:

- di non aver corrisposto redditi di lavoro dipendente in relazione alle prestazioni svolte nell'ambito del contratto di appalto, oppure di averne corrisposti, ma il versamento delle ritenute operate alla fonte sugli stessi non è ancora scaduto (4)
- le ritenute sui redditi di lavoro dipendente il cui versamento è già scaduto sono state (4):
 - interamente versate;
 - non sono state versate/sono state versate parzialmente in quanto oggetto di scomputo per la seguente motivazione:(es. compensazione di eccedenza di versamento, rimborso crediti da assistenza fiscale mod. 730, ecc.).

Segue

Gli estremi dei modelli F24 con i quali i versamenti IVA e di ritenute giunti a scadenza sono stati effettuati sono i seguenti:

- 1) mod F24 data importo IVA
..... Importo ritenute dipendenti
..... Banca
- 2) mod F24 data importo IVA
..... Importo ritenute dipendenti
..... Banca
- 3) mod F24 data importo IVA
..... Importo ritenute dipendenti
..... Banca

Il sottoscritto dichiara, inoltre, che i versamenti eseguiti includono l'IVA (quando dovuta) e le ritenute riferibili al contratto di appalto in oggetto.

Segue

Nel caso di autocertificazione resa al committente

Il sottoscritto in qualità di appaltatore dichiara, inoltre,

- che non ha stipulato contratti di subappalto, in riferimento alle prestazioni oggetto del contratto di appalto sopra citato;(5)
- che gli adempimenti relativi ai versamenti dell'IVA e delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente dovuti dal/i subappaltatore/i, e già scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti.(5)

Luogo, data

Il dichiarante

- NOTE
- (1) le dichiarazioni sono una alternativa all'altra.
- (2) queste condizioni sono una alternativa all'altra ed, inoltre, alternative a quelle indicate alla nota (1)
- (3) questa ipotesi viene dichiarata solo nel caso in cui, al momento del pagamento del corrispettivo, NON siano ancora scaduti i termini della liquidazione periodica IVA
- (4) le dichiarazioni sono una alternativa all'altra
- (5) le dichiarazioni sono una alternativa all'altra

La periodicità delle attestazioni

- La Circolare n. 2/E/2013 ha ammesso che, in caso di più contratti fra le medesime parti, la certificazione può essere rilasciata in modo unitario.
- È possibile inoltre rilasciare una certificazione con cadenza periodica, a patto che, al momento del pagamento, si attesti la regolarità di tutti i versamenti relativi alle ritenute e all'Iva scaduti a tale data, che non siano stati oggetto di precedente attestazione.

Natura delle responsabilità

- Sussiste una **responsabilità solidale** dell'appaltatore con il subappaltatore per gli inadempimenti di quest'ultimo e in prima persona per quelli propri.
- La responsabilità solidale non riguarda il committente.
- Il committente risponde con una **sanzione amministrativa**, compresa tra i 5.000 e i 200.000 Euro, quando paga il corrispettivo, senza l'esibizione della documentazione sulla correttezza degli adempimenti fiscali di appaltatore e subappaltatore.

Iva per cassa

- La Disciplina è contenuta nell'articolo 32bis del DL n. 83/2012, emanato sotto l'influenza della Direttiva n. 2006/112/CE, come modificata dalla Direttiva n. 2010/45/CE.
- I soggetti passivi devono avere un volume d'affari non superiore a 2.000.000 di Euro.

Ratio normativa

- La disciplina consente di differire il momento dell'esigibilità dell'imposta sul valore aggiunto e, di conseguenza, il momento del diritto alla detrazione in capo al soggetto passivo.
- Così facendo si intende semplificare le norme IVA per migliorare il funzionamento del mercato interno.

Entrata in vigore della disciplina

- La Circolare n. 44/E/2012 ha confermato la decorrenza della disciplina **al 1° dicembre 2012**, limitatamente alle operazioni effettuate nel mese di dicembre.
- Inoltre, l'AF ha confermato **la contestuale abrogazione del precedente regime di cui all'art. 7 del DL 185/2008, per le operazioni effettuate a partire dal 1° dicembre 2012**, ferma restando la validità di tale regime per le operazioni effettuate in precedenza.

Differimento dell'esigibilità del debito

- Il termine massimo di differimento dell'esigibilità dell'Iva è di un anno.
- Il termine di un anno decorre dal momento di effettuazione dell'operazione.

Decorrenza del termine annuale per l'esigibilità dell'imposta

- Nell'ipotesi di fatturazione differita, rileva, per il computo del termine annuale, la data di consegna o spedizione dei beni, e non la data di emissione della fattura.
- Il limite annuale non si applica nell'ipotesi di assoggettamento a procedura concorsuale.
- Per l'imposta relativa alle variazioni in aumento di cui all'art. 26 del DPR 633/1972, il termine annuale decorre dalla data di effettuazione dell'operazione originaria.

Differimento della detrazione

- L'esercizio del diritto alla detrazione sorge dal momento in cui i corrispettivi sono pagati, e comunque decorso un anno da quando è stata effettuata l'operazione.
 - L'esercizio del diritto alla detrazione deve avvenire alle stesse condizioni esistenti nel momento in cui l'operazione si considera effettuata.
- In ogni caso, il termine ultimo per l'esercizio del diritto alla detrazione coincide con la dichiarazione relativa al 2° anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Modalità di esercizio dell'opzione

- I soggetti passivi che intendono optare per il regime di Iva per cassa a partire dal 1° gennaio 2013, dovranno confermare tale scelta nel Modello Iva 2014, per l'anno 2013.
- Resta l'obbligo di annotare le fatture emesse con la dicitura che si tratta di un'operazione con Iva per cassa, ai sensi dell'art. 32bis del DL 83/2012.
- Gli effetti dell'opzione decorrono dal 1° gennaio dell'anno in cui l'opzione è stata esercitata.
- Limitatamente all'anno 2012, gli effetti decorrono dal 1° dicembre 2012.

Durata dell'opzione

- L'opzione vincola il soggetto passivo per almeno un triennio.
- Trascorso il triennio, l'opzione si rinnova automaticamente per ciascun anno successivo, salva la possibilità della revoca espressa.

Altri adempimenti

- Gli obblighi di fatturazione seguono le regole già indicate negli artt. 21-23-25 del DPR 633/1972, evidenziando che l'imponibile indicato nelle fatture (laddove l'imposta sia differita) concorre alla formazione del volume d'affari nell'anno in cui viene effettuata l'operazione.
- Le operazioni soggette al regime dell'Iva per cassa, partecipano alla determinazione del pro-rata di detrazione (art. 19bis del DPR 633/1972), nell'anno di effettuazione dell'operazione.

Operazioni escluse

- Il regime opzionale è escluso per le **operazioni tra i privati.**
- Il regime è escluso nelle seguenti **operazioni passive:**
 1. acquisti di beni e servizi soggetti ad Iva col regime del reverse charge;
 2. acquisti intracomunitari di beni;
 3. le importazioni di beni;
 4. le estrazioni di beni dai depositi Iva

- Il regime opzionale non è invocabile per le **operazioni attive** effettuate:
 1. nei regimi monofase di cui all'art. 74.1 del DPR 633/1972;
 2. nell'agricoltura e attività connesse;
 3. con applicazione del reverse charge;
 4. in regime di non imponibilità Iva di cui agli artt. 8-8bis-9 del DPR 633, in quanto l'imposta non è dovuta dall'operatore nazionale che effettua l'operazione.

Accertamento sintetico

Articolo 38 del DPR 600/1973,
dopo le modifiche apportate dal
DL78/2010

Bibliografia

- Circ. n. 1/2011 del 13 aprile 2011 Ungdcec - Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, *// redditometro - Dalla teoria alla pratica*;
- *Accertamento sintetico: rilevanza e irrilevanza delle spese e delle manifestazioni di capacità contributiva* di Fabio Carriolo (in “il fisco” n. 2 del 10 gennaio 2011, pag. 1-195);

Segue...

- [D.M. 24 dicembre 2012](#): decreto attuativo del “nuovo” redditometro di Alfio Cissello (in “il fisco” n. 3 del 21 gennaio 2013, pag. 2-424);
- *Il nuovo redditometro: investimenti patrimoniali e problematiche di diritto transitorio* di Duilio Liburdi e Alfio Cissello (in “il fisco” n. 5 del 4 febbraio 2013, pag. 2-739);
- Sent. n. 4624 del 22 febbraio 2008 (ud. del 27 novembre 2007) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. Cicala.

Ratio normativa

- L'accertamento sintetico consiste in una ricostruzione induttiva del reddito – o del maggior reddito rispetto a quello dichiarato – di un contribuente in relazione ad indicatori di spesa o di capacità contributiva, il cui contenuto induttivo è oggi determinato dal Decreto Ministeriale 24 dicembre 2012.
- La logica dell'accertamento sintetico è pertanto quella di permettere all'Ufficio di determinare il reddito complessivo sulla base di elementi certi che fanno presumere l'esistenza di un reddito superiore a quello dichiarato.

Confronto tra la normativa attuale e quella pre-DL 78/2010. Differenze

Attuale normativa (comma 4 dell'art. 38 del DPR 600/1973)

- *L'ufficio, (...), può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.*

Pre-riforma (commi 4, primo capoverso e 5)

- *L'ufficio, (...) può, **in base ad elementi e circostanze di fatto certi**, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze (...).*
- *Qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e **nei quattro precedenti.***

Segue ...

Attuale normativa (comma 5 dell'art. 38)

- ***La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma.***

Disciplina pre-riforma (commi 4 e 6 dell'art. 38)

- *A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta. (...)*
- *Il contribuente ha facoltà di dimostrare, (...), che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.*

Segue ...

Attuale normativa (comma 7 dell'art. 38 del DPR 600)

*L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo **ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'[articolo 5](#) del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.***

Disciplina pre-riforma (comma 8 dell'art. 38)

Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano anche quando il contribuente non ha ottemperato agli inviti disposti dagli uffici (...)

Sistema pre-riforma dell'art. 38 DPR 600/1973

- I primi tre commi non sono variati rispetto al passato, pertanto l'Ufficio può ancora *desumere l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati contenuti in dichiarazione sulla base di **presunzioni semplici, purchè siano gravi, precise e concordanti: accertamento di tipo induttivo.***

Segue....(sistema pre-riforma)

Prima tipologia di rettifica sintetica

- Cosiddetta “redditometro”;
- L'imponibile veniva quantificato sulla base dei coefficienti individuati con il D.M. 10 settembre 1992, aventi valore di **presunzione legale relativa**.

Seconda tipologia di rettifica sintetica

- Era basata sulla **spesa patrimoniale**;
- Si presumeva che alla capacità di spesa del contribuente, al ricorrere di determinate circostanze, corrispondesse una capacità contributiva non dichiarata.

Che cosa significa presunzione legale relativa?

- Il comma 6 dell'art. 38 pre-riforma prevedeva che il contribuente avesse sempre la facoltà di dimostrare che il maggior reddito determinato fosse costituito in tutto o in parte da redditi esenti ovvero da redditi soggetti a ritenuta alla fonte.

Segue....

- Ecco perciò che le presunzioni derivanti dal c.d. “redditometro” avevano carattere **legale relativo**: l’AF si limitava a dimostrare lo scostamento del quarto del reddito dichiarato rispetto a quello accertato, e la presenza del c.d. “fatto indice”, ovvero il possesso di un certo bene (es. un immobile o un’auto).
- Assolto tale onere probatorio, spettava al contribuente dimostrare il possesso di redditi legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile (es. quelli derivanti da un’eredità, ovvero da redditi già tassati alla fonte).

Sul punto...la giurisprudenza di legittimità

- Può risultare utile a tale riguardo richiamare la sentenza della **Cassazione, Sez. I civ., [n. 656 del 29 gennaio 1996](#)**, la cui massima puntualizza che *“la determinazione sintetica del reddito attraverso il cosiddetto redditometro è effettuata sulla base di presunzioni, fondate sull’id quod plerumque accidit, **relative** e non assolute, che possono essere vinte dalla dimostrazione che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore”*.

La nuova versione dell'art. 38 e il regime delle presunzioni semplici

Il nuovo art. 38 prevede che:

- l'ufficio può sempre determinare in via sintetica il reddito del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel periodo d'imposta, salva la **prova**, fornita dal contribuente, che il relativo finanziamento sia avvenuto con redditi diversi/esenti;
- la determinazione sintetica del reddito può essere eseguita in virtù di specifici "fatti indice", individuati con apposito decreto ministeriale, differenziati in funzione del **nucleo familiare** e dell'ambito territoriale di appartenenza;
- l'utilizzo della rettifica sintetica postula che il reddito complessivo accertabile si discosti di almeno un **quinto** da quello dichiarato;
- prima dell'emanazione dell'accertamento, occorre la previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente.

Il nuovo Decreto ministeriale col quale individuare i “fatti indice”

- Nella *Gazzetta Ufficiale* del 4 gennaio 2013, n. 3 è stato pubblicato il [D.M. 24 dicembre 2012](#), attuativo del “nuovo” redditometro, proprio in ottemperanza a quanto sancito dal richiamato [art. 38](#) del D.P.R. n. 600/1973.

Le Tabelle previste dal nuovo Decreto ministeriale

Il [D.M. 24 dicembre 2012](#) è comprensivo delle seguenti tabelle:

- la [Tabella “A”](#), ove sono indicate le diverse spese che rilevano ai fini del “redditometro”, con annotazione di quelle che vengono valutate sulla sola base degli elementi presenti in Anagrafe tributaria, e di quelle che possono essere determinate sia mediante tale dato sia tramite il ricorso alle risultanze dell’Istat e/o a specifiche analisi di settore, e gli investimenti effettuati;
- la [Tabella “B”](#), concernente le tipologie dei nuclei familiari e le relative aree territoriali di appartenenza.
- **In presenza di spese indicate nella Tabella “A”, si considera l’ammontare più elevato tra quello che risulta dall’Anagrafe tributaria e quello determinato vagliando le spese medie Istat o gli studi socio economici, anche di settore.**

Entrata in vigore del nuovo accertamento sintetico

- L'[art. 22](#) del D.L. n. 78/2010 stabilisce che il “nuovo” accertamento sintetico si applica “con effetto per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora **scaduto** alla data di entrata in vigore del presente decreto”, quindi al 31 maggio 2010.
- **Di conseguenza, dall'esercizio 2009 in poi, è applicato il “nuovo” accertamento sintetico.**
- Il medesimo parere è condiviso dall'Agenzia delle Entrate la quale, in occasione del forum organizzato da “Italia oggi” il 17 gennaio 2013, ha ribadito l'applicabilità delle nuove disposizioni a partire dalle rettifiche effettuate sul Modello UNICO 2010 per il periodo d'imposta 2009.

Uno sguardo più approfondito sull'onere probatorio

- Il nuovo comma 4 dell'art. 38 consente *la prova, rispetto alle spese sostenute, che il relativo **finanziamento** sia avvenuto con redditi diversi, ovvero esenti.*
- Il precedente comma 5 è stato abrogato: di conseguenza, il contribuente dovrà sempre provare che la spesa sia stata finanziata con redditi non tassabili, e non più soltanto in relazione agli incrementi patrimoniali per la spesa effettuata.

Segue...

- La nuova formulazione della norma lascerebbe intendere il fondamento dello strumento accertativo sul meccanismo delle **presunzioni semplici**.
- E' fondamentale la distinzione tra le presunzioni iuris tantum (versione pre-riforma) e le presunzioni semplici: le prime sono prestabilite dalla legge, ma è ammessa la prova contraria; invece le seconde sono lasciate al prudente apprezzamento del giudice, il quale può ritenere provato un fatto, di cui manchino prove dirette, **soltanto quando ricorrano indizi gravi, precisi e concordanti**.

Segue...

- A comprova della degradazione da presunzione legale a presunzione semplice, sussiste infatti l'obbligo *ex lege* per l'AF di convocare il contribuente in modo da permettergli di fornire tutti i dati necessari ad adeguare i risultati del redditometro, o dell'accertamento sintetico puro, alla sua posizione fiscale.
- Se infatti quanto determinato induttivamente da parte dell'Ufficio costituisse già piena prova, allora non sarebbe necessario instaurare un contraddittorio preventivo.

La valutazione degli indizi da parte del giudice

- L'aver fornito o meno la prova, ai sensi dell'articolo 38, comma 4, che il finanziamento di determinate spese contestate dall'Ufficio sia avvenuto con redditi non tassabili;
- l'aver fornito o meno la prova che sussistono determinate e specifiche ragioni per le quali il contribuente si discosta dal campione standardizzato, in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, determinato dal Decreto ministeriale;
- l'aver fornito in sede di contraddittorio obbligatorio, delle informazioni idonee a contestare nel merito gli accertamenti induttivi dell'Ufficio.

Il nuovo iter procedurale

- L'ultimo comma dell'[art. 38](#) del D.P.R. n. 600/1973, nella sua formulazione innovata nel 2010, prevede l'obbligo, per l'ufficio, di invitare il contribuente a fornire dati e notizie rilevanti, e quindi ad attivare il procedimento di adesione.
- Pertanto, si ravvisa un ruolo attivo del contribuente in questa fase difensiva.

Segue...

- Nonostante nella fase di contraddittorio siano prodotti documenti comprovanti la capacità di spesa, l'Ufficio può comunque proseguire l'accertamento, mediante l'emissione del relativo "Avviso", basandosi esclusivamente sull'applicazione oggettiva e "asettica" dei criteri di calcolo fondati sugli indicatori di capacità reddituale.

Nullità dell'avviso di accertamento

- La mancanza del preventivo contraddittorio con il contribuente è una sorta di “condizione di ammissibilità dell'atto accertativo”, sanzionata con la conseguente nullità dell'avviso.
- La giurisprudenza di legittimità ha dichiarato la nullità di un avviso di accertamento che non contenesse la puntuale contestazione di quanto fosse stato fornito in sede di contraddittorio con la risposta ad un questionario.
- È interessante la sentenza della Corte di Cassazione n. 4624 del 22 febbraio 2008, la quale ha dichiarato l'illegittimità dell'atto per difetto di motivazione, dal momento che non conteneva un'adeguata replica tale da superare le deduzioni del contribuente.

Il ricorso in Commissione Tributaria

- Contro l'avviso di accertamento il contribuente non avrà più la facoltà di esperire un ulteriore contraddittorio ma potrà scegliere se presentare o meno il ricorso in Commissione Tributaria.

Beni ai soci

La disciplina è contenuta nei commi
36terdecies-36duodececies dell'art. 2
del DL 138/2011

Ratio normativa

- La disciplina intende contrastare il fenomeno della concessione in godimento dei beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore a un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento.
- In particolare, la normativa va a colpire le fattispecie nelle quali **questi beni non fuoriescono dal regime dell'impresa.**

Ambito applicativo

- Il comma 36-duodevicies determina: ***“Le disposizioni di cui ai commi da 36-terdecies a 36-septiesdecies si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto”***.
- Pertanto, le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta 2012.

Soggetti obbligati alla comunicazione

- Si tratta degli imprenditori individuali e delle società che abbiano concesso in godimento a familiari o soci beni relativi all'impresa.

I soggetti concessionari di beni

- I concedenti devono comunicare i dati anagrafici dei soci o dei familiari dell'imprenditore **che hanno ricevuto in godimento beni dell'impresa, nonché effettuano qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società concedente** (pertanto rientrano anche i soci persone fisiche che detengono, direttamente o indirettamente, partecipazioni nell'impresa concedente).

L'oggetto della concessione

- La comunicazione deve essere effettuata per ogni bene concesso in godimento, compresi anche i finanziamenti o i prestiti erogati all'impresa concedente dai soci o dai familiari dell'imprenditore.
- Vanno poi indicati i dati relativi ai **beni concessi in godimento**, suddivisi in sei categorie: autovetture, altri veicoli, unità da diporto, aeromobili, immobili e altri.
 - Non può passare inosservato che oggetto di comunicazione non sono soltanto i beni ad uso esclusivo, ma anche quelli ad uso promiscuo (basti pensare alle autovetture che trovano già una specifica disciplina nell'[art. 164](#) del Tuir).

Beni esclusi

- I beni rientranti nella categoria residuale “altro” del tracciato *record* contenuto nell'allegato tecnico al provvedimento attuativo del 16 novembre 2011 e aventi un **valore non superiore a 3.000 euro** al netto dell'Iva applicata (si pensi, ad esempio, ai telefonini o ai computer portatili);
- gli **alloggi delle cooperative edilizie** di abitazione a proprietà indivisa concessi ai propri soci;
- i beni di società e di enti privati commerciali, residenti o non residenti, concessi in godimento a **enti non commerciali soci** che utilizzano i beni medesimi per **finalità esclusivamente istituzionali**;
 - i beni che per loro natura possono essere **utilizzati promiscuamente** e per i quali è espressamente prevista l'**integrale deducibilità** dei relativi costi (è il caso, ad esempio, delle autovetture adibite al servizio di taxi).

Termine di trasmissione della comunicazione

- L'articolo 3 del Provvedimento 16 novembre 2011 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate stabiliva che: *“La comunicazione deve essere effettuata entro il **31 marzo dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta in cui i beni sono concessi in godimento.**3.5 Per i beni concessi in godimento nei periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione delle disposizioni del presente provvedimento, **la comunicazione deve essere effettuata entro il 31 marzo 2012.**”*
- Tale termine è stato prorogato al 15 ottobre 2013, secondo quanto ha disposto il Provvedimento del Direttore Befera del 25 marzo 2013.

Ambiti aperti alla discussione

- Per quanto riguarda i **beni in uso promiscuo a soci amministratori o soci dipendenti**, i quali impiegano **i beni stessi per finalità sia lavorative che private**, non è prevista la tassazione e quindi la relativa comunicazione.
- Sul punto, la Circolare n. 25/E/2012 ha chiarito che la concessione in uso dell'autovettura ad amministratore/socio che sia anche dipendente della società, configurando un *fringe benefit*, non rientra nell'ambito applicativo dell'articolo 67, comma 1, lettera h-ter, e resta assoggettato alla specifica disciplina fiscale di cui all' articolo 51 del TUIR.

Segue

- Per quanto riguarda i **beni dell'imprenditore individuale**, è prevista la comunicazione.
- Si tassa, quale reddito diverso, la differenza tra il valore normale dell'uso e le spese indeducibili per l'impresa, dedotte le eventuali somme pagate dal titolare.
- Perciò, il presunto reddito diverso viene azzerato dalla quota indeducibile delle spese aziendali.

Segue

- Per quanto riguarda i **finanziamenti dei soci in assenza di beni assegnati**, si attende l'eliminazione dell'obbligo informativo. Infatti, la rilevazione dei finanziamenti è strumentale esclusivamente alla corretta attribuzione dei beni.
- Sul punto, la Circolare n. 25/E/2012 non fornisce alcun chiarimento utile, limitandosi a ribadire che “i finanziamenti e i versamenti vanno segnalati per l'intero ammontare”, senza fare alcuna distinzione tra le fattispecie.

Segue

- Per quanto riguarda le **somme accantonate a riserva a seguito di apporti effettuati dai soci che non rivestono più tale qualifica**, si auspica la conferma ufficiale che il versamento non vada comunicato.

Segue

- Per quanto riguarda i **finanziamenti ricevuti dai soci**, si auspica che si elimini l'obbligo della comunicazione. Sul punto, però, la Circolare n. 25/E/2012, ancora una volta per nulla esaustiva, si limita a segnalare che “tutti i finanziamenti e i versamenti effettuati o **ricevuti dai soci**, così come ogni altro bene concesso in godimento, vanno comunicati anzitutto quelli concretizzati nel periodo d'imposta 2011”.
- Ancora, l'Agenzia ha ribadito che “*in sede di prima applicazione, vanno comunicati i finanziamenti e i versamenti che, pur realizzati in precedenti periodi d'imposta, risultano ancora in essere nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011*”.

Segue

- Per quanto riguarda gli **apporti dei soci per ricoprire le perdite o per aumentare il capitale sociale**, si auspica la conferma ufficiale di non effettuare la comunicazione, dal momento che si obbligherebbe la società a ricercare a ritroso tutti gli apporti per verificare il nominativo del socio che li ha effettuati.

Interessi moratori

- Dal 1 gennaio 2013 è entrata in vigore la nuova disciplina che modula i termini entro cui il debitore deve effettuare il pagamento nelle transazioni commerciali.

- I termini di pagamento, in assenza di una specifica clausola contrattuale sono
- 30 giorni data ricevimento fattura

- Solo in presenza di una specifica clausola contrattuale il termine di 30 giorni può essere portato ad un massimo di 60 giorni.
- Termini superiori ai 60 giorni devono essere pattuiti espressamente, la clausola deve essere provata per iscritto e il termine non deve risultare gravemente iniquo per il creditore

- In caso di pagamento di forniture di prodotti alimentari deteriorabili, il termine massimo del pagamento è sempre 60 giorni e gli interessi di mora scattano superato questo termine.
- Il saggio di interessi è maggiorato di ulteriori 2 punti percentuali con clausola inderogabile

- Misura interessi moratori

risarcimento

- Al creditore spetta il rimborso dei costi sostenuti per il recupero delle somme ed inoltre spetta un rimborso forfettario di Euro 40, fatta salva la prova di un maggior danno.

- Obbligo inserire gli interessi in bilancio
- Tassazione per cassa