



Corporate Tax and Legal firm

Informativa ordinaria n. 6/2015

Sommario

Premessa	2
Voluntary Disclosure, nessuna semplificazione per il modello RW	2
Senza IRAP il professionista che “collabora” con uno studio esterno	3
Rimborsabile l’IVA pagata a seguito di fattura inesistente	4
Non passano agli eredi le sanzioni da istituti deflativi del contenzioso	5

Milano - Via Vincenzo Monti, 15 - 20123
Tel: + 39 02.84240711 - Fax: +39 02.84240715

Roma - Viale Parioli, 10 - 00197
Tel: + 39 06.83769230 - Fax: +39 06.83769335

Reggio Calabria - Via Aspromonte, 21 - 89127
Tel: +39 0966.505827 - Fax: +39 0966.507462

E: info@ctladvisory.com - W: www.ctladvisory.com - Int. Desk: +39 02 87188002

CTL Advisory S.r.l. Società tra professionisti | Sede Legale: Via Vincenzo Monti, 15 - Milano - 20123 - Italia | Capitale sociale €: 50.000,00 i.v.
Registro Imprese di Milano n. iscrizione/C.F./P.IVA 02434980187 | Copyright © CTL Advisory S.r.l. stp - Corporate Tax and Legal firm

Premessa

La presente informativa riporta le principali novità fiscali e societarie del mese scorso, con particolare riferimento ai documenti di prassi diffusi dall'Agenzia delle Entrate e ai chiarimenti forniti a livello giurisprudenziale.

* * *

Voluntary Disclosure, nessuna semplificazione per il modello RW

A poco più di un mese dal termine del 30 settembre 2015, l'Agenzia delle Entrate con la circolare del 28 agosto 2015, n. 31, è intervenuta nuovamente sulla procedura di adesione alla collaborazione volontaria¹.

Uno dei temi più rilevanti del citato documento di prassi è quello del coordinamento tra l'adesione alla procedura e la compilazione del modulo RW 2015. A differenza di quanto avvenne in occasione dello scudo fiscale, infatti, non è previsto alcun tipo di esonero dalla compilazione del quadro RW immediatamente successivo all'adesione. Conseguentemente, si pone il problema della corretta individuazione dei valori da dichiarare quando manca davvero poco tempo alla scadenza per la presentazione del modello UNICO.

Per quanto riguarda la relazione di accompagnamento prevista dalla *disclosure*, inoltre, devono essere indicati tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituite o detenute all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, fornendo contestualmente i relativi documenti e le informazioni per la determinazione dei redditi che servirono per costituirli o acquistarli, nonché dei redditi che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo.

Altra importante questione è quella relativa alla possibilità di integrare la documentazione fornita in sede di contraddittorio. In merito, l'Agenzia afferma che, stante il principio di piena collaborazione fondante la procedura, nel caso in cui emerga un errore materiale nella determinazione dei valori degli investimenti e delle attività finanziarie illecitamente detenute all'estero, ovvero dei redditi a questi connessi e di tutti gli ulteriori maggiori imponibili non connessi, rilevati dall'Ufficio nel corso dell'esame della documentazione e della relazione accompagnatoria, esso potrà essere sanato nel corso di un contraddittorio con la parte prima dell'emissione degli atti di accertamento e di contestazione delle violazioni. Allo stesso modo, una carenza nella produzione documentale o informativa circa un'attività finanziaria

¹ Introdotta con la L. n. 186/2014.

o un imponibile oggetto di emersione, rilevata dall'Ufficio, potrà essere oggetto di una richiesta di produzione documentale e/o di chiarimenti.

A titolo meramente esemplificativo, l'Agenzia ritiene che sussista un errore scusabile quando, a fronte di una procedura che ha portato all'emersione di un complesso compendio di capitali all'estero e redditi sottratti all'imposizione, fuori dai suddetti termini, venga rilevata dall'Ufficio o addirittura rappresentata dallo stesso contribuente, un'omissione dichiarativa relativa ad un reddito per una collaborazione di carattere occasionale o a un reddito di fabbricati. In tal caso, la sussistenza della buona fede nell'omissione potrebbe essere dedotta sia dalla irrilevanza dell'ulteriore violazione rispetto a quelle già oggetto dell'emersione, sia dalla facilità con la quale l'Ufficio potrebbe venire a conoscenza di tali tipologie di reddito.

* * *

Senza IRAP il professionista che "collabora" con uno studio esterno

La Corte di Cassazione, con la recente sentenza n. 16941/2015, è tornata sul tema della definizione dell'autonoma organizzazione ai fini IRAP, questione che merita di essere approfondita, in particolare alla luce delle previsioni della L. 23/2014.

Nel caso in esame, la Commissione tributaria regionale del Piemonte aveva rigettato l'appello del contribuente, il quale lavorava per conto di uno studio legale di Milano senza vincoli di orario e di esclusiva e aveva promiscuamente adibito la propria abitazione a studio. Inoltre, a fronte di un complessivo reddito dichiarato di Euro 178.803 (centosettantottomilaottocentotré/00), aveva sostenuto costi per Euro 37.033 (trentasettemilatrentatré/00). Secondo i giudici piemontesi, tali elementi dimostravano l'esistenza di un'autonoma organizzazione, con conseguente assoggettabilità del contribuente all'IRAP.

La Cassazione, tuttavia, ha evidenziato che il contribuente non possedeva uno studio proprio ed esercitava l'attività presso la propria abitazione, essendo in sostanza un collaboratore di altro studio, la cui eventuale organizzazione è, quindi, irrilevante ai fini IRAP, in quanto dal medesimo non coordinata. In aggiunta, la Suprema Corte ha rilevato che i costi sostenuti, se valutati nella loro specificità (quote di ammortamento, canoni di locazione finanziaria di beni mobili, ecc.), non denotano un'autonoma organizzazione.

Si ricorda, infine, che con l'art. 11, comma 2, della L. n. 23/2014, il Governo è stato chiamato a chiarire *“la definizione di autonoma organizzazione”*, anche mediante l'individuazione *“di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale”*.

In generale, quindi, secondo i giudici di legittimità, il requisito dell'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente:

- sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
- impieghi beni strumentali eccedenti, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

* * *

Rimborsabile l'IVA pagata a seguito di fattura inesistente

In base a principi da tempo consolidatisi in giurisprudenza, è possibile affermare che, in tema di fatturazione per operazioni inesistenti, il cedente/prestatore, in ragione del principio di *“cartolarità”* del tributo, sia ogni caso obbligato a versare l'IVA addebitata in fattura². D'altro canto, il cessionario/committente non può esercitare il diritto alla detrazione, posto che questo è subordinato non solo al rispetto dei requisiti formali che caratterizzano il meccanismo dell'IVA, ma pure all'effettività dell'operazione.

Tuttavia, la Corte di Giustizia aveva sancito che l'obbligo di versamento dell'IVA non sussiste quando il cedente/prestatore, mediante la procedura di variazione di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72, ha completamente eliminato il rischio di perdite fiscali per l'Erario³. In coerenza con ciò, la Cassazione ha poi sentenziato che, a tal fine, il cedente/prestatore ha l'onere di dimostrare che la fattura annullata con la nota di credito sia stata distrutta e non inserita dal destinatario nel conteggio dell'imposta da lui dovuta⁴.

Nella sentenza n. 10939 dello scorso 27 maggio la Cassazione ha specificato ulteriormente i concetti delineati, estendendone altresì l'ambito applicativo. In pratica, vengono illustrate altre situazioni in cui, vista l'assenza di un rischio di evasione per l'Erario, il cedente/prestatore non è tenuto a versare l'IVA indicata in fattura, o addirittura può chiedere il rimborso di quella già pagata. Al punto 3.9 della sentenza, infatti, si evidenziano ipotesi in cui spetta il rimborso dell'IVA versata, oppure, specularmente, può ritenersi

² Cfr. art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/72.

³ Cfr. sentenza 19 settembre 2000, causa C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG.

⁴ Cfr. Cass. 13 ottobre 2011 n. 21110.

infondata l'azione erariale di recupero dell'IVA non corrisposta. Ciò avviene, in primo luogo, quando la fattura per operazioni inesistenti, come successo nel caso oggetto della sentenza, non sia stata annotata nei registri IVA di entrambe le parti, quindi non c'è stato nemmeno il rischio di evasione.

* * *

Non passano agli eredi le sanzioni da istituti deflativi del contenzioso

In tema di sanzioni amministrative tributarie un principio generale è quello sancito dall'art. 8 del D.Lgs. n. 472/97, secondo cui "l'obbligazione per il pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi". Pertanto, dal momento che si verifica il decesso del contribuente, nessuna somma a titolo di sanzione può essere richiesta agli eredi e ciò vale per tutte le imposte, per tutte le tipologie di sanzioni e a prescindere dalle vicende procedurali che hanno, in precedenza, interessato le medesime.

Quanto esposto vale anche se l'atto di contestazione della sanzione o l'accertamento si sono resi definitivi per mancata impugnazione ad opera del *de cuius*. A parte l'ipotesi della definizione agevolata delle sanzioni⁵, le somme che devono essere versate a seguito degli istituti deflativi del contenzioso possono essere dilazionate. Ciò riguarda, pertanto, sia gli istituti disciplinati dal D.Lgs. n. 218/97 (adesione ai verbali, adesione agli inviti, accertamento con adesione, acquiescenza) che quelli normati dal D.Lgs. n. 546/92 (mediazione e conciliazione giudiziale). Per effetto dell'adesione ad uno degli istituti menzionati, il contribuente fruisce di una riduzione delle sanzioni amministrative contestate nell'atto definito (ad esempio, in caso di sanzione per dichiarazione infedele irrogata unitamente all'accertamento, in ipotesi di adesione essa è ridotta a 1/3 del minimo). In tale ambito, le conseguenze sanzionatorie del mancato pagamento delle rate sono assai pregiudizievoli per il contribuente. Infatti, a seguito del mancato pagamento anche di una sola delle rate posteriori alla prima entro il termine per il versamento della rata successiva, l'importo restante viene iscritto a ruolo e la sanzione da omesso versamento viene irrogata nella misura doppia (60% e non 30%) e parametrata all'intero importo residuo dovuto a titolo di tributo.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 29, pubblicata nella giornata del 7 agosto, conferma che anche nella menzionata fattispecie opera il principio dell'art. 8 del D.Lgs. n. 472/97, sull'intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi. Ciò riguarda tanto le sanzioni ridotte oggetto

⁵ Cfr. artt. 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/97.

dell'istituto deflativo del contenzioso contestate nell'originario avviso di accertamento quanto quelle derivanti dall'omesso pagamento delle rate, disciplinate dagli artt. 8 del D.Lgs. n. 218/97 e 48 del D.Lgs. n. 546/92. La precisazione si è resa necessaria in quanto taluni uffici ritenevano, in sostanza, trasmissibili le sanzioni che erano già entrate a far parte del piano di ammortamento. In questa maniera, come evidenzia la circolare, si *“determinerebbe una disparità di trattamento tra contribuenti in funzione della scelta operata dal de cuius di accedere ad un istituto definitorio, invece di instaurare un contenzioso avverso l'atto impositivo e sanzionatorio”*.

* * * *

I professionisti di CTL Advisory sono a disposizione per approfondimenti in merito a quanto sopra esposto. Le notizie inviate nella presente comunicazione si considerano a titolo meramente informativo e non devono essere utilizzate per fini decisionali. CTL Advisory non si assume alcuna responsabilità in merito ad azioni o decisioni intraprese a seguito della presente informativa né si assume alcuna responsabilità per aver fornito informazioni parziali.

Per approfondimenti ulteriori sui temi trattati:

T: +39 02.84240711

Int.: +39 02.87188002

E: info@ctladvisory.com

Per CTL Advisory S.r.l. stp

Dott. ~~Marco Baggetti~~
Marco Baggetti

Per CTL Advisory S.r.l. stp

Dott. ~~Giampiero Gugliotta~~
Giampiero Gugliotta