

FISCO

Semplificazioni. Con il Dlgs il committente trasmette direttamente la «nota» all'agenzia delle Entrate

Lettere d'intento dal cessionario

Il fornitore deve verificare via web l'invio della comunicazione

FOCUS

Giorgio Gavelli
Massimo Sirri

Il "ribaltamento di fronte" operato dallo schema di Dlgs contenente le "semplificazioni" fiscali approvato dal Consiglio dei ministri con riferimento alle **dichiarazioni d'intento** fa sorgere alcuni interrogativi in merito ai riflessi sul soggetto su cui, fino ad ora, gravavano il maggior numero di adempimenti, ossia il fornitore o prestatore dell'**esportatore abituale**. La nuova disciplina (destinata ad entrare in vigore con le dichiarazioni d'intento relative ad operazioni senza applicazione dell'imposta da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015), impone all'esportatore abituale la trasmissione telematica delle dichiarazioni all'agenzia delle Entrate, con successiva consegna (comprendente anche la ricevuta di presentazione) al fornitore o prestatore ovvero in dogana.

Pertanto, il fornitore non è più tenuto ad inviare all'Agenzia la comunicazione con i dati delle dichiarazioni d'intento ricevute erichia di incorrere in sanzione se, in forza del nuovo testo dell'articolo 7, comma 4-bis, del Dlgs 471/1997, effettua cessioni o prestazioni in regime di non imponibilità Iva prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione di intento e di aver riscontrato telematicamente (con modalità ancora da definirsi) l'avvenuta presentazione all'agenzia delle Entrate.

Un primo profilo di interesse riguarda la punibilità di omissioni o inesattezze commesse, nella vigenza della "vecchia norma", da parte del fornitore o prestatore destinatario della dichiarazione d'intento. In particolare, il sistema prevede attualmente due norme: il testo del comma 4-bis (attualmente vigente e che punisce,

con la sanzione dal 100% al 200% del tributo, il mancato invio telematico nei termini della comunicazione riportante i dati delle dichiarazioni d'intento ricevute o l'invio con dati incompleti o inesatti), nonché l'articolo 1, comma 384 della legge 31/2004 che, in presenza di infedeltà di chi ha emesso la lettera d'intenti, punisce (anche) l'omissione o l'infedeltà della comunicazione da parte del soggetto che ha ricevuto tale dichiarazione, prevedendone la responsabilità solidale con il soggetto acquirente circa l'imposta evasa da quest'ultimo.

LO SGRAVIO

Il principio del «favor rei» potrebbe annullare le infrazioni commesse prima dell'entrata in vigore della riforma

La prima disposizione viene ora riscritta dal legislatore, che mantiene la stessa pena ma modifica, come sopra precisato, il comportamento sanzionato. La seconda norma resta formalmente immutata, ma punisce un adempimento (la comunicazione) che sarà di pertinenza dell'esportatore e non più del suo fornitore/prestatore. In mancanza di nuovi interventi del legislatore, la giurisprudenza dovrà occuparsi (come altre volte accaduto) dell'applicabilità a queste norme del principio del «favor rei» (articolo 3 della legge 212/2000), in base al quale «salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile». Peraltro, sull'applicabilità del comma 384 quando saranno entrate in vigore le nuove disposizioni è lecito nutrire più di un dubbio.

Un secondo profilo degno di attenzione riguarda la responsabilità solidale del cedente/prestatore sul tributo evaso dal proprio "sedicente" cliente esportatore abituale, in assenza, in capo a quest'ultimo, dei requisiti richiesti dalla legge per una valida emissione della "lettera d'intenti".

Per quanto l'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 7 del citato Dlgs 471/1997 stabilisce che «qualora la dichiarazione sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa», è accaduto frequentemente che i verificatori abbiano eccepito tale solidarietà anche in assenza delle condizioni previste dal citato comma 384, e quindi in presenza di tempestivo e fedele invio della comunicazione da parte di chi aveva ricevuto la dichiarazione d'intento.

Ciò è accaduto, in particolare, quando alcuni indizi facevano sorgere nei verificatori il sospetto di una certa superficialità del cedente/prestatore nel verificare la "bontà" delle asserzioni del proprio cliente. Con verifiche più attente, si sostiene generalmente in questi casi, il cedente o prestatore (a cui non viene imputato nulla dal lato formale), avrebbe potuto evitare che il sedicente esportatore abituale perpetrasse la frode, per cui ne diverrebbe, in qualche misura, corresponsabile. L'Agenzia, con circolare 41/E/2005 ha affermato che «il cedente/prestatore, in caso di infedeltà della dichiarazione d'intento, è responsabile anche per l'imposta evasa solo quando ometta di inviare la comunicazione o la invii con dati incompleti o inesatti», atteso che, nel merito del documento ricevuto egli «non può entrare, salvo che non si accerti un tentativo di frode concordata con il presunto esportatore abituale».

La giurisprudenza

01 | C'È RESPONSABILITÀ SOLIDALE

Il cedente che emette fattura in regime di non imponibilità sulla base di dichiarazioni d'intento false rilasciate da soggetto dichiaratosi esportatore abituale è tenuto al versamento della relativa Iva, unitamente alle sanzioni, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria sia in grado di provare l'accordo fraudolento" intercorso tra cedente e cessionario. Cassazione, sentenza 23610 del 11/11/2011

La consapevolezza della falsità della dichiarazione d'intento da parte del cedente comporta la non assimilabilità dell'operazione ad una cessione all'esportazione; non potendosi considerare in regime di esenzione, tale operazione obbliga il cedente a versare egli stesso l'imposta. Cassazione, sentenza 16819 del 20/06/2008

La condotta di chi effettua cessioni senza l'applicazione dell'imposta applicandosi di dichiarazioni (consapevolmente) false è assimilabile alla condotta di chi opera in totale assenza delle predette dichiarazioni, salva la concorrente responsabilità del cessionario, committente o importatore che ha rilasciato la dichiarazione falsa. Cassazione, sentenza 20834 del 26/10/2005

02 | NON C'È RESPONSABILITÀ SOLIDALE

La società cedente, una

volta riscontrata la conformità alle disposizioni di legge delle dichiarazioni d'intento presentate dalle società acquirenti, null'altro è tenuto ad eseguire, rimanendo la responsabilità, anche penale, a carico di chi emetta detta dichiarazione. Cassazione, sentenza 12199 del 15/05/2008

Le cessioni e le prestazioni di servizi possono essere eseguite senza pagamento dell'imposta quando i cessionari, ex articolo 8, comma 1, lettera c), Dpr 633/1972, forniscono al cedente una dichiarazione redatta in conformità del modello ministeriale, sotto la loro responsabilità; la norma non impone alcun obbligo investigativo ulteriore rispetto alla ricezione della dichiarazione d'intenti e, per giungere ad una diversa conclusione, occorre la dimostrazione della consapevolezza della falsità della dichiarazione d'intenti da parte del cedente. Cassazione, sentenza 6461 del 17/03/2010

Il cedente che si attiene alla dichiarazione d'intento ricevuta e realizza operazioni senza l'applicazione dell'imposta, pone in essere un comportamento del tutto adeguato alla previsione di legge, in quanto su di esso non grava alcun onere né alcuna facoltà di specifico controllo in ordine alla eventuale non veridicità della dichiarazione stessa. Cassazione, sentenza 11914 del 24/11/1998

Finanziamenti. Con il Dl 91/14 nuove facilitazioni al credito

La sostitutiva «copre» il passaggio del mutuo

Angelo Busani

Facilitare la concessione di credito da parte delle banche, specialmente nei confronti delle imprese: è evidentemente questa la ragione che, per la seconda volta in pochi mesi, ha motivato il legislatore a ritoccare l'articolo 15 del Dpr 601/1973 e cioè la norma che dispone l'applicazione dell'imposta sostitutiva alle operazioni di credito medio/lungo termine (vale a dire di durata superiore ai 18 mesi), ordinariamente dovute nella misura dello 0,25% sull'importo erogato dalla banca finanziatrice.

Con l'articolo 12, comma 4, lettera a), Dl 23 dicembre 2013, n.145 (convertito in legge 21 febbraio 2014, n. 9), in vigore dal 24 dicembre 2013, era stato disposto che il regime dell'imposta sostitutiva non doveva più considerarsi ineluttabile, come invece accadeva in precedenza: in altri termini, l'imposta sostitutiva è ora ritenuta dovuta solo in base a una specifica opzione in tal senso, e ciò poiché, se essa in molti casi consiste in un affievolimento della tassazione "ordinaria" altrimenti applicabile, in non pochi casi l'obbligatorietà della sua applicazione comportava un carico impositivo maggiore rispetto a quello che sarebbe stato dovuto in mancanza di essa.

Un'altra novità è ora stata recata dal recente articolo 22, comma 2, lettera a), Dl 91/2014 in corso di conversione in Parlamento. Nel novero delle operazioni "coperte" da imposta sostitutiva, infatti, sono state aggiunte anche:

- le «successive cessioni dei relativi contratti» (si allude con questa espressione, precipuamente, alla cessione dei contratti di finanziamento);
- le «successive cessioni dei relativi ... crediti» (si tratta, in particolare, della cessione dei crediti rinviamenti dai contratti di finanziamento);
- le «trasferimenti delle ga-

ranzie ad essi relativi» (è, in sostanza, la "circolazione" delle garanzie, ipotecarie, pignoratorie o fideiussorie, che si verifica per effetto della circolazione dei contratti e dei crediti che da dette garanzie siano assistiti).

Questa nuova normativa evidentemente intende risolvere alla radice, e cioè per mano del legislatore "in persona", il dubbio interpretativo che da sempre affligge, in epoca posteriore alla stipula del finanziamento, la trasmissione delle posizioni contrattuali derivanti dai contratti stipulati. Non è mai stato chiaro, in sostanza, anche per l'atteggiamento ondivago

IL PRECEDENTE

Per i finanziamenti a medio-lungo termine la legge 9/14 ha introdotto la possibilità di optare per l'aliquota dello 0,25%

Meno oneri

01 | LA REGOLA

In caso di finanziamento a medio lungo termine (cioè per una durata superiore ai 18 mesi) l'imposta sostitutiva è ora ritenuta dovuta solo in base a una opzione in tal senso

02 | COSA CAMBIA

Una volta assolta l'imposta sostitutiva in sede di stipula del contratto di finanziamento a medio/lungo termine, il fisco non può più pretendere imposte per eventuali successive cessioni di contratto o di credito e, soprattutto, per l'annotazione di queste cessioni nei Registri immobiliari

La responsabilità. I riflessi del cambio di schema

Informativa al fisco per i controlli

Sul tema della **responsabilità del cedente/prestatore** riguardo all'imposta non assolta dal proprio cessionario "infedele" che ha falsamente attestato i requisiti per essere esportatore abituale, esiste ampia giurisprudenza, di segno non univoco.

La rassegna di sentenze (si veda la sintesi in pagina) ruota attorno a due concetti: la consapevolezza della frode da parte del fornitore/prestatore e l'esistenza o meno a suo carico di obblighi di puntuale verifica sulla "correttezza" formale di quanto comunicato dal cessionario/committente. In particolare, non è da sottovalutare il fatto che le controversie approdate in Cassazione non hanno an-

cora riguardato fattispecie intervenute dopo l'approvazione della legge 31/2004 e del provvedimento direttoriale del 14 marzo 2005, che hanno previsto, a partire dal 2005, l'obbligo del fornitore/prestatore di comunicare telematicamente all'agenzia delle Entrate i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute.

A seguito di tale adempimen-

IL BILANCIAMENTO

Gli adempimenti imposti alle aziende, regolarmente effettuati, devono sgombrare il campo dalle presunzioni

to, le Entrate possiedono con una tempestività molto veloce i dati riguardanti quanto dichiarato dall'esportatore abituale ed è in grado di effettuare quasi "in tempo reale" le verifiche che meglio ritiene. Mantenere, anche dopo questo adempimento, una sorta di "responsabilità oggettiva" in capo al cedente/prestatore - pur avendo egli ottemperato puntualmente a quanto richiesto dalla norma e ad al di là di situazioni comprovate di "complicità" nel porre in essere operazioni irregolari - non sembra utile a livello di sistema. Le aziende accettano di sottoporsi a nuovi onerosi adempimenti alla duplice condizione che questi abbiano una

concreta efficacia anti-frode e che la regolare esecuzione di quanto richiesto possa evitare che permangano ombre sulla propria condotta.

Se l'invio massivo di dati non serve allo scopo e devono comunque restare in capo alle imprese oneri "investigativi" sul proprio cliente, tanto vale abolire gli adempimenti.

Queste considerazioni vanno ora aggiornate alla luce delle positive novità previste dallo schema di decreto legislativo. Il riscontro dell'avvenuta trasmissione della dichiarazione d'intento da parte dell'esportatore abituale mette il fornitore/prestatore al sicuro da contestazioni riguardanti l'assenza dei re-

quisiti in capo al proprio cliente oppure no? Qualora la risposta fosse negativa, ci si chiede se sia possibile implementare il riscontro che chi riceve una dichiarazione d'intento ottiene dal sito dell'Agenzia, in modo da evitargli di trasformarsi in "detective" tributario. Si potrebbe pensare ad una sorta di "semaforo" in cui la luce "verde" significa che la dichiarazione d'intenti ha superato i primi test automatici prescritti dall'Agenzia, quella "gialla" segnala che la posizione è tenuta sotto osservazione mentre la "rossa" si potrebbe accendere per una posizione che non sembra disporre dei requisiti necessari per emettere validamente il documento. Se fosse tecnicamente possibile, sarebbe il caso di pensarci.

G. Gav.
M. Si.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il modello dei sostituti. La guida di Assonime

Nel 770 le somme restituite

Antonino Cannioto
Giuseppe Maccarone

Ancora nessuna novità sull'eventuale proroga della scadenza di trasmissione del **modello 770/2014**, fissata al 31 luglio. Nel frattempo Assonime con la circolare 22/2014 illustra le principali novità che interessano la compilazione della dichiarazione.

Tra queste la deducibilità delle somme restituite al soggetto erogatore. Con la modifica all'articolo 10 (lettera d-bis) del Tuir apportata dalla legge di stabilità per il 2014, c'è la possibilità di dedurre le somme restituite al soggetto erogatore (assoggettate a tassazione in anni precedenti) trasferendo - nei periodi di

imposta successivi - la parte che il contribuente non è riuscito a dedurre. In alternativa è previsto il rimborso.

Al fine di rendere evidente la situazione rappresentata, il sostituto d'imposta deve precisare nelle annotazioni (cod. CG) che il contribuente, per fruire della quota non utilizzata, può presentare la dichiarazione dei redditi, oppure riportare tale onere negli anni successivi ovvero chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente.

Assonime ricorda inoltre la proroga, anche per gli anni 2013 e 2014, della detassazione delle retribuzioni collegate alla produttività. In generale, restano invariate le modalità di

indicazione che, tra l'altro, consentono ai sostituti di porre rimedio a eventuali errori nel caso in cui sia stata applicata la tassazione ordinaria a somme che potevano essere detassate. Nell'annotazione AF si dovrà spiegare il motivo dell'errore assoggettamento a tassazione ordinaria.

È stata variata la parte in cui si indicano il Tfr le altre indennità maturate dal 1° gennaio 2001. Le modifiche servono per dettagliare meglio le situazioni che riguardano i datori di lavoro del settore privato che occupano almeno cinquanta addetti, obbligati al trasferimento del Tfr al Fondo di tesoreria gestito dall'Inps.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

La direttiva 34/2013. Avviata la consultazione dal ministero dell'Economia

Il bilancio si indirizza alla sostanza

Franco Roscini Vitali

Il ministero dell'Economia, dipartimento del Tesoro, ha posto in pubblica consultazione un documento relativo al recepimento della direttiva 34/2013, che ha abrogato la quarta e la settima in materia di **bilanci di esercizio e consolidati**.

La direttiva deve essere recepita entro il 20 luglio 2015 con previsione di applicazione a partire dai bilanci che iniziano dal 1° gennaio 2016. La direttiva, redatta con particolare riguardo alla realtà delle società di piccole e medie dimensioni, prevede numerose opzioni che riguardano anche scelte fondamentali per la definizione del futuro ordinamento contabile: pertanto, il Mef pone alcune domande agli operatori per ottenere valutazioni e commenti, anche al fine di valutare l'impatto di alcune norme in re-

lazione ai conseguenti oneri amministrativi.

Il ministero rammenta, innanzi tutto, che la normativa nazionale (leggi 246/2011 e 234/2012) contiene il divieto, per gli atti di recepimento delle direttive comunitarie, di prevedere l'introduzione o il mantenimento di livelli di regolazione superiori a quelli minimi richiesti dalle direttive. Con riferimento ai principi di redazione del bilancio, particolare attenzione è posta all'articolo 6 della direttiva che prevede la prevalenza della sostanza economica dell'operazione o del contratto sulla forma, disposizioni che tuttavia non costituiscono una novità per l'ordinamento nazionale. Il quesito, posto agli operatori, riguarda l'opportunità di intervenire in tale ambito che, a parere di molti, dovrebbe riguardare la prevalenza della sostanza contratt-

tuale. Questo dovrebbe significare che se dalla lettura del contratto emerge una differenza sostanziale rispetto alla titolazione dello stesso, la rappresentazione nel bilancio deve avvenire nel rispetto della sostanza. Per esempio, se un contratto è titolato "contratto di cessione" ma dalla lettura dello stesso emerge che si tratta di un contratto di affitto, la rappresentazione in bilancio è quella dell'affitto: medesimo discorso nel caso opposto.

In materia di valutazioni, la direttiva prevede l'applicazione del fair value con possibile intervento su strumenti finanziari, con particolare riguardo a quelli di copertura e alle operazioni in derivati, beni di investimento e contabilizzazione del leasing finanziario.

Il ministero pone agli operatori quesiti su aree e ambito di applicazione di tali disposizioni: ad esempio se esse debbano essere limitate alle "grandi" imprese. I beni in leasing potrebbero essere iscritti nell'attivo e correlati debiti nel passivo dello stato patrimoniale, come già accade in altri Stati comunitari: sarebbero risolti anche numerosi problemi fiscali. Alcuni quesiti riguardano l'informativa, prevista in funzione anche delle dimensioni delle imprese, e la possibilità di introdurre nell'ordinamento nazionale la categoria delle micro imprese. Altri quesiti riguardano il bilancio consolidato e relative soglie di esenzione, nonché la revisione legale dei conti.

Assonime, a maggio, ha predisposto un documento con il quale prospetta possibili soluzioni che si potrebbero adottare in sede di recepimento della direttiva, chiedendo alle imprese di inviare commenti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

SEI UN AGENTE TOP PERFORMER? VUOI RAPPRESENTARE IL SOLE 24 ORE?

Il Sole 24 Ore, per la propria strategia di crescita e per una presenza sempre più competitiva e dominante sul mercato, **seleziona Agenti Top Performer**.
Le reti di vendita de Il Sole 24 Ore sono costituite da oltre 200 agenti distribuiti su tutto il territorio nazionale. Gli agenti sono al servizio di professionisti, aziende e pubbliche amministrazioni per soddisfare esigenze informative, formative, gestionali e di aggiornamento, con soluzioni consulenziali, altamente innovative e personalizzate.

LA NOSTRA MISSION:
Instaurare con i Clienti un rapporto di fiducia e continuità, per creare insieme valore, sicurezza e soddisfazione.

IL PROFILO RICERCATO:
Il candidato ideale è un Agente di Commercio, dotato di ottime capacità organizzative e relazionali, capace di gestire trattative negoziali complesse e di lavorare per obiettivi di fatturato, sfidanti e crescenti. Completano il profilo una buona cultura generale e la passione per l'attività della vendita.

COSA OFFRIAMO:
Inserimento in un team di professionisti della vendita di prodotti di editoria digitale e di software gestionali nei settori di riferimento.

- Sono previsti:
- Formazione permanente sul campo ed in aula;
- importanti riconoscimenti retributivi e continui e crescenti incentivi, commisurati ai risultati conseguiti;
- crescita personale e professionale;
- base clienti acquisiti.

Iscrizione al Registro Imprese e Partita Iva indispensabili

GRUPPO24ORE

Per candidarti invia il tuo CV a: salesrecruiting@ilssole24ore.com