



19

settimana **professionale**

LA RIVISTA DI APPROFONDIMENTO CONTABILE - PROFESSIONALE - FISCALE

16 MAGGIO 2018

LA CORREZIONE DEGLI ERRORI CONTABILI: l'applicazione dell'OIC 29

A seguito della "Riforma del Bilancio" di cui al D.Lgs. n. 139 del 2015, come ampliamento già illustrato nei numeri precedenti della rivista, è stato riscritto l'intero corpo dei principi contabili OIC. Particolare importanza riveste la "nuova" modalità di contabilizzazione degli errori contabili di cui all'OIC 29.

di Mario Mastromarino

2

CFC - LA TASSAZIONE DEL REDDITO DELLA CONTROLLATA ESTERA La compilazione del quadro FC

Se un soggetto residente in Italia controlla una società in black list, il reddito di quest'ultima, salvo l'utilizzo delle esimenti, ricorrendone i presupposti, deve essere tassato per trasparenza. Conseguentemente nell'ambito del Modello Redditi il socio di controllo deve compilare l'apposito quadro FC.

di Lelio Cacciapaglia e Roberto Protani

10

I LIMITI E LE SANZIONI PER IL TRASFERIMENTO DI CONTANTI E TITOLI AL PORTATORE

Con il D.Lgs. n. 90 si è data Attuazione della Direttiva (UE) 2015/849 relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo e recante modifica delle Direttive 2005/60/CE e 2006/70/CE.

di Luciano De Angelis e Christina Feriozzi

18

ACQUISTO CARBURANTE - RIVOLUZIONE DAL 1° LUGLIO Scende in pista la fattura elettronica

Iniziato il conto alla rovescia per la partenza della fattura elettronica necessaria per l'acquisto di carburante per autotrazione. Pronte le specifiche tecniche che devono utilizzare i distributori di carburanti, pronta (o quasi) la apposita partizione sul sito dell'Agenzia a disposizione degli interessati per ...

di Lelio Cacciapaglia

30

RASSEGNA TRIBUTARIA

36



IL COMITATO TECNICO SCIENTIFICO E GLI ESPERTI DEL CENTRO STUDI FISCALI SEAC

Marianna Annicchiarico
Roberto Curcu
Luciano De Angelis
Giuseppe Mercurio
Roberto Protani
Raffaella Vio

Paolo Chizzola
Jgor Merighi
Renato Portale
Antonio Zappi
Mauro Tortorelli

Lelio Cacciapaglia - Responsabile scientifico
Tullio Zanin - Coordinatore del Comitato Tecnico Scientifico

Servizio di informazione professionale dalla SEAC S.p.A.

Trento - Via Solteri, 74 - Tel 0461/805111 - Fax 0461/805161 - Capitale sociale: Euro 43.600.000 i.v. - www.seac.it - E-mail: info@seac.it
Direttore responsabile Anna Maria Nicolussi

RIPRODUZIONE VIETATA

L'elaborazione dei testi, ancorché curata con scrupolosa attenzione, esprime l'opinione degli autori e non impegna alcuna responsabilità.

LA CORREZIONE DEGLI ERRORI CONTABILI: L'APPLICAZIONE DELL'OIC 29

di [Mario Mastromarino](#) - Dottore commercialista in Bologna

in questo articolo...

A seguito della "Riforma del Bilancio" di cui al D.Lgs. n. 139 del 2015, come ampiamente già illustrato nei numeri precedenti della rivista, è stato riscritto l'intero corpo dei principi contabili OIC. Particolare importanza riveste la "nuova" modalità di contabilizzazione degli errori contabili di cui all'OIC 29.

Al riguardo il predetto OIC 29 distingue gli errori rilevanti da quelli irrilevanti da cui ne consegue un trattamento contabile differenziato. In particolare, se l'errore è rilevante gli effetti che derivano dalla correzione sono imputati a patrimonio netto dell'esercizio in cui avviene la correzione stessa, mentre se l'errore è irrilevante gli effetti che derivano dalla correzione sono imputati a Conto Economico, ma non più nell'area straordinaria, in quanto la stessa è stata eliminata dal D.Lgs. n. 139 del 2015.

Come ribadito in alcuni numeri precedenti della rivista il decreto legislativo del 18 agosto 2015 n. 139, in attuazione della Direttiva Comunitaria 2013/34/UE, ha innovato, in modo significativo, le disposizioni del Codice Civile in tema di redazione del bilancio, con effetti dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dall'1 gennaio 2016. Ne è conseguito, quindi, l'aggiornamento dei principi contabili nazionali redatti dall'Organismo Italiano di Contabilità.

COSA È UN ERRORE CONTABILE

Occorre, partire dal dato certo che il codice civile non dispone in ordine alla definizione di errore contabile, né tanto meno in ordine alla sua individuazione o valutazione in bilancio. In altri termini non esiste oggi una norma che rechi la definizione di errore contabile.

Per colmare questo vuoto normativo è intervenuto l'OIC quale organismo legittimato per legge declinando l'applicazione pratica dei principi codicistici in materia di bilancio. Al riguardo l'OIC 29 fornisce la definizione di errore contabile e prevedendone il relativo il trattamento contabile da adottare qualora, nel corso dell'esercizio, ovvero durante la successiva preparazione del bilancio, siano rinvenuti errori commessi nella redazione del bilancio di uno o più esercizi precedenti.

tabile da adottare qualora, nel corso dell'esercizio, ovvero durante la successiva preparazione del bilancio, siano rinvenuti errori commessi nella redazione del bilancio di uno o più esercizi precedenti.

IMPORTANTE

L'errore è una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un'informazione fornita in nota integrativa, che consiste nell'errata o nella mancata applicazione di un principio contabile, nel caso in cui, al momento in cui esso viene commesso, siano disponibili le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione.

Gli errori generalmente derivano da meri errori matematici, ma talvolta derivano da erronee interpretazioni di fatti gestionali rappresentativi della vita aziendale, oppure da negligenza nel raccogliere le informazioni e i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

QUESTI NON SONO ERRORI

È opportuno precisare che gli errori si differenziano da cambiamenti di stime e da cambiamenti di principi contabili, che hanno diversa natura e diversa disciplina contabile.

Inoltre, non costituiscono errori:

- le variazioni intervenute successivamente, divenute necessarie, nell'ambito di valutazioni e di stime effettuate in precedenza in base alle informazioni e ai dati allora disponibili;
- l'adozione di criteri contabili fatta in base ad informazioni e dati disponibili in un determinato momento ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata, se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza.

COME E QUANDO RILEVARE GLI ERRORI CONTABILI

L'OIC 29 prevede differenti modalità di correzione di un errore contabile a seconda che si tratti di **errore rilevante** o **errore non rilevante** come di seguito rappresentato.

TIPOLOGIA DI ERRORE	DESCRIZIONE	MODALITÀ DI IMPUTAZIONE
Errore rilevante	"Un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze"	"La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore . Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo, tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato"
Errore non rilevante	Tutti gli altri casi	"La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore ."

L'OIC 29 prescrive che la correzione di un errore deve essere rilevata nel momento in cui lo stesso viene individuato e, nel contempo, sono disponibili le informazioni e i dati per il suo corretto trattamento. Tuttavia, occorre distinguere come detto tra *errori rilevanti* ed *errori non rilevanti*.

ERRORI RILEVANTI

La correzione di **errori rilevanti** commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore.

La rettifica solitamente viene rilevata tra gli *utili portati a nuovo*, ma può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto, se più appropriato.

IMPORTANTE

Si tenga presente che, la società, ai soli fini comparativi, deve correggere gli errori rilevanti effettuati negli esercizi precedenti retroattivamente nel primo bilancio dopo la loro individuazione, come di seguito evidenziato.

Se l'errore è stato commesso nell'esercizio immediatamente precedente rispetto a quello nel quale viene individuato, si devono rideterminare gli importi comparativi dell'esercizio precedente.

ESEMPIO

- In sede di chiusura del bilancio al 31 dicembre 2017 ci si accorge di aver commesso un errore nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2016
- Si devono rideterminare gli importi al 31 dicembre 2016 ai soli fini comparativi
- In altri termini presentando il bilancio al 31 dicembre 2017 si dovrà esporre quindi, nella colonna relativa ai dati dell'esercizio precedente, i nuovi importi ricalcolati.

Se, invece, l'errore è stato commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente rispetto a quello nel quale viene individuato, si devono rideterminare i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente.

ESEMPIO

- In sede di chiusura del bilancio al 31 dicembre 2017 ci si accorge di aver commesso un errore nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2015
- Si dovranno rideterminare i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto all'01 gennaio 2016.

Alla determinazione retroattiva dei dati comparativi sono state previste due eccezioni:

- a) quando non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente di un errore rilevante, la società deve rideterminare il saldo di apertura di attività, passività e patrimonio netto per l'esercizio corrente. Anche in questo caso, la correzione è contabilizzata sul saldo di apertura (1° gennaio) del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore;

- b) quando non è fattibile determinare l'effetto cumulativo di un errore rilevante all'inizio dell'esercizio corrente, per tutti gli esercizi precedenti, la società deve rideterminare i valori comparativi per correggere l'errore rilevante a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile.

ERRORI NON RILEVANTI

La correzione di **errori non rilevanti** si effettua nel Conto Economico dell'esercizio in cui si individua l'errore. Tale contabilizzazione avviene nell'area ordinaria del conto economico e non più nell'area straordinaria dato che la stessa è stata eliminata dagli schemi di Conto Economico civilistico dal D.Lgs. n. 139 del 2015.

A tal proposito giova ricordare che l'OIC 29, nella precedente versione, richiedeva, ai fini della correzione dell'errore:

- la rettifica della voce patrimoniale interessata dall'errore;
- l'imputazione della correzione dell'errore al conto economico dell'esercizio in corso, e, più precisamente alla voce "E) Proventi ed oneri straordinari".

Era a tal fine richiesta la creazione di un'apposita sottovoce "componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti". Per quanto concerne la rappresentazione dell'errore in nota integrativa, ai sensi dell'art. 2427, C.C. (nella precedente versione ante modifica), dovevano essere esposti in nota integrativa la composizione delle voci "proventi straordinari" e "oneri straordinari".

ATTENZIONE Pare evidente come questa procedura non possa più trovare applicazione oggi, in considerazione della riformata disciplina normativa.

Il principio contabile OIC 29, nella versione attuale, si allinea invece alle indicazioni contenute nei principi contabili internazionali (IAS 8), richiamando la medesima distinzione ivi prevista, la quale vede gli errori rilevanti contrapposti a quelli non rilevanti.

EFFETTI SULLA DELIBERA DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Occorre ricordare che vi possono essere errori talmente rilevanti da rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio. Nel sottolineare come l'OIC non entra nel merito di quando ricorrano i presupposti per l'annullamento del bilancio si rinvia per approfondimenti al [n. 14/2018 della Settimana Professionale](#).

Ricorrendo i presupposti dell'obbligo di sottoporre nuovamente all'assemblea l'approvazione del bilancio idoneamente corretto, non potrà trovare applicazione il principio contabile OIC 29, in quanto si rientra nell'ambito delle disposizioni previste dal Codice Civile in tema di invalidità della delibera di approvazione del bilancio.

ATTENZIONE Pertanto, nei casi in cui gli errori siano tali da rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio, la correzione deve essere operata mediante la redazione di un nuovo bilancio dell'esercizio in cui è stato commesso l'errore e dei bilanci degli esercizi successivi sui quali l'errore produce i suoi ef-

fetti. Ciascuno dei bilanci interessati dalla correzione deve essere nuovamente approvato dall'assemblea e deve essere depositato secondo le norme di legge.

Avendo riguardo alla nota integrativa, invece, è richiesta l'indicazione di specifiche informazioni volte a segnalare la non comparabilità e l'adattamento delle voci relative all'esercizio precedente nel caso in cui siano commessi errori rilevanti. Dovrà essere pertanto descritto l'errore, indicando l'ammontare della correzione operata per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico. Nel caso in cui non sia stato fattibile determinare l'effetto di competenza dei dati comparativi dell'esercizio precedente dovranno esserne indicate le motivazioni. L'art. 2423, comma 4, C.C. prevede che *"Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione"*.

L'art. 2423-ter, comma 5, C.C. prevede che *"se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa"*.

Da un'attenta lettura delle disposizioni sopra riportate, emerge, pertanto, che nel caso di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti occorre indicare in nota integrativa:

- a) la descrizione dell'errore commesso;
- b) l'ammontare della correzione operata per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico interessata;
- c) le motivazioni alla base dell'utilizzo delle facilitazioni concesse in relazione alla determinazione retroattiva dei dati comparativi.

RILEVANZA FISCALE DEGLI ERRORI CONTABILI AI FINI IRES

L'Agenzia delle Entrate si era già espressa sul punto con la Circolare n. 31/E del 24 settembre 2013 intervenendo in ambito IAS. Pertanto, poiché l'impostazione contabile della correzione degli errori di bilancio prevista dall'OIC 29 è stata allineata a quella prevista dallo IAS 8, è opportuno richiamare le argomentazioni del citato documento di prassi.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la derivazione rafforzata non può mai essere invocata per dare rilevanza fiscale alla correzione di errori pregressi, derogando, quindi, alle ordinarie regole di competenza fiscale.

In altri termini, i componenti rilevati in un bilancio d'esercizio a seguito della correzione di errori contabili derivanti dalla mancata imputazione degli stessi nel corretto esercizio di competenza non assumono rilievo fiscale, in quanto non presentano i presupposti legittimanti:

- né per la deduzione delle sopravvenienze passive ai sensi dell'art. 101 del TUIR;
- né per l'assoggettamento a tassazione delle sopravvenienze attive di cui all'art. 88 del TUIR.

ATTENZIONE Dunque, secondo l'Amministrazione Finanziaria, la derivazione rafforzata non consente di attribuire rilevanza fiscale ai componenti rilevati a seguito della correzione di errori, dato che in relazione a tali proventi od oneri non sarebbe rispettato il principio della competenza fiscale.

Sul punto si è espresso il CNDCEC - Documenti di ricerca 7 agosto 2017, 30 agosto 2017 e da ultimo con il recente documento del 24 aprile 2018, nei quali viene auspicato che per gli errori non rilevanti il principio di derivazione rafforzata dovrebbe permettere il recepimento fiscale dell'impostazione contabile e riconoscere la competenza fiscale e, quindi, la rilevanza del componente di reddito transitato a Conto Economico nell'esercizio in cui viene operata la correzione. Il tema resta aperto.

Quindi, nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia imputato il componente negativo o positivo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, abbia contabilizzato a Conto Economico o nello Stato Patrimoniale un corrispondente componente negativo o positivo per dare evidenza dell'errore, tale contribuente deve:

- in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stato corretto l'errore contabile (ad esempio Redditi 2018 (anno 2017) se ci si è accorti dell'errore e lo si è corretto nel 2017), operare una variazione in aumento o diminuzione per sterilizzare sul piano fiscale il componente transitato a Conto economico (trattamento previsto in riferimento agli errori non rilevanti);
- predisporre una dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta in cui è stato commesso l'errore contabile al fine di far concorrere il relativo componente (positivo o negativo) al reddito imponibile di tale esercizio. Se la dichiarazione è a sfavore occorre ravvedere gli importi non versati. Se la dichiarazione integrativa è a favore il credito che ne scaturisce può essere utilizzato immediatamente in compensazione (privilegio riservato ai soli crediti per integrative riferibili ad errori contabili).

ATTENZIONE Tale comportamento è, ovviamente, possibile soltanto per gli anni per i quali non sono ancora scaduti i termini di accertamento previsti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/73.

CORREZIONE DELL'ERRORE E PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

Se la correzione dell'errore avviene presentando una dichiarazione dei redditi e (occorrendo) Irap integrativa a favore, oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa deve essere segnalato nella dichiarazione dei redditi (e IRAP) del periodo d'imposta in cui viene trasmessa la dichiarazione integrativa a favore, nell'apposito quadro DI.

Se, invece, l'errore lo si corregge con una integrativa a favore entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta successivo non occorre compilare il quadro DI posto che è sufficiente indicare il suddetto credito nel quadro RN, rigo RN19 (credito riveniente dalla precedente dichiarazione).



- In colonna 1 (da compilare solo in caso di operazioni straordinarie) va indicato il codice fiscale del soggetto cui si riferisce la dichiarazione integrativa qualora quest'ultima sia presentata da un soggetto diverso come nel caso di dichiarazione integrativa presentata dall'incorporante per conto dell'incorporata in relazione a periodi d'imposta in cui la fusione non aveva avuto ancora effetto.
- In colonna 2 va indicato il codice tributo relativo al credito o minor debito derivante dalla dichiarazione integrativa (cod. IRES 2003).
- In colonna 3 va indicato l'anno ossia il periodo d'imposta per il quale è stata presentata la dichiarazione integrativa.
- In colonna 4 va indicato il credito derivante dal maggior credito o dal minor debito risultante dalla dichiarazione integrativa stessa. Tale importo va ad incrementare l'ammontare della eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione nel quadro RN, rigo RN19. Va aggiunto che tale importo, alla data di spedizione della presente dichiarazione, potrebbe essere già stato utilizzato in compensazione, nel quale caso va indicato nel rigo RN20 la parte utilizzata.
- La colonna 5 non va compilata perché è riservata ad ipotesi diverse del credito scaturito da errori contabili (esempio, errori di calcolo ammortamenti, ovvero errata deduzione di costi). Peraltro, per quest'ultima tipologia di errori, se ciò dà luogo ad una integrativa a favore con emersione di un relativo credito, lo stesso può essere utilizzato solo a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo rispetto alla data in cui è stata presentata l'integrativa a favore. In questo caso il credito non può confluire nel rigo RN19 ma va gestito nel quadro RX.

RN15	Ritenute d'acconto	Ritenute art. 5 non utilizzate (di cui 1 <input type="text" value="0,00"/>) 2 <input type="text" value="0,00"/>		
RN16	Totale crediti e ritenute (somma dei rigi da RN12 a RN15)			<input type="text" value="0,00"/>
RN17	IRES dovuta o differenza a favore del contribuente			<input type="text" value="0,00"/>
RN18	Crediti di imposta concessi alle imprese			<input type="text" value="0,00"/>
RN19	Eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione			<input type="text" value="0,00"/>
RN20	Eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione compensata nel Mod. F24			<input type="text" value="0,00"/>
RN21	Eccedenza di imposta da utilizzare nel quadro PN			<input type="text" value="0,00"/>
RN22	Eccedenze utilizzate	1 <input type="text" value="0,00"/>	Acconti versati	2 <input type="text" value="0,00"/>
	Acconti ceduti	3 <input type="text" value="0,00"/>	Recupero imposta sostitutiva	4 <input type="text" value="0,00"/>
			Credito riversato da atti di recupero	5 <input type="text" value="0,00"/>
				Totale 6 <input type="text" value="0,00"/>
RN23	Imposta a debito	Imposta rateizzata	Eccedenze utilizzate	
		1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	3 <input type="text" value="0,00"/>
RN24	Imposta a credito			<input type="text" value="0,00"/>
RN25	Credito ceduto a società o enti del gruppo (riportare l'importo nel rigo RK1 del quadro RK)			<input type="text" value="0,00"/>

CFC – LA TASSAZIONE DEL REDDITO DELLA CONTROLLATA ESTERA

La compilazione del quadro FC

di [Lelio Cacciapaglia](#) - Pubblicista, docente Scuola Nazionale dell'Amministrazione
di [Roberto Protani](#) - Dottore Commercialista e Revisore legale

in questo articolo...

Se un soggetto residente in Italia controlla una società in black list, il reddito di quest'ultima, salvo l'utilizzo delle esimenti, ricorrendone i presupposti, deve essere tassato per trasparenza. Conseguentemente nell'ambito del Modello Redditi il socio di controllo deve compilare l'apposito quadro FC. Dopo i contributi sul tema pubblicati sui [numeri 11/2018 e 14/2018](#), in questo articolo affrontiamo le modalità di compilazione del quadro FC nell'ipotesi in cui una società italiana controlla una società ubicata in paese a fiscalità ridotta, concentrando sulla evidenziazione nel modello delle esimenti.

L'art. 167 del TUIR disciplina le Controlled Foreign Companies (c.d. CFC rule), prevedendo che se un soggetto residente in Italia (persona fisica o società) è socio di controllo (art. 2359 del C.C.) di una società estera localizzata in un paese a tassazione ridotta (d'ora in avanti black list) il reddito della predetta società controllata estera, determinato secondo le regole fiscali italiane, deve essere assoggettato a tassazione per trasparenza in capo al suddetto socio residente in Italia, indipendentemente dalla effettiva percezione degli stessi.

Inoltre, laddove la predetta società estera in black list dovesse controllare un'altra (o più di una) localizzata anch'essa nello stesso paese estero o in altro paese estero black list, il socio residente in Italia deve tassare per trasparenza anche la quota di reddito di propria pertinenza derivante dal controllo indiretto di tali società.

Il comma 6 dell'art. 167 del TUIR, prevede che il socio di controllo italiano deve tassare il reddito imputato per tra-

sparenza a tassazione separata con l'aliquota media applicata sul proprio reddito complessivo e, comunque, non inferiore al 24% (aliquota IRES). Il reddito della società estera deve essere determinato in base alle regole del reddito d'impresa contenute nel TUIR ad eccezione della norma (articolo 86) che consente lo splittaggio della plusvalenza in caso di vendita di beni strumentali.

CHI DEVE COMPILARE IL QUADRO FC DEL MODELLO REDDITI SC

Il quadro deve essere compilato dalle società residenti in Italia che posseggono la maggioranza dei diritti di voto o controllano di fatto, direttamente o indirettamente, una società estera che è localizzata in uno stato in cui il livello di tassazione nominale è inferiore al 13,95% ossia a meno della metà di quello italiano ($24 + 3,9 = 27,9\% / 2 = 13,95\%$).

Il quadro non va compilato se il soggetto che esercita il controllo per effetto di particolari vincoli contrattuali o i soggetti da esso partecipati non possiedano partecipazioni agli utili.

LA SEZIONE I - ANAGRAFICA E DELLE ESIMENTI

Nella sezione I del quadro FC devono essere indicati i dati identificativi del soggetto estero controllato, nonché i dati relativi al controllo esercitato dal soggetto residente sulla CFC, ovvero i dati identificativi della eventuale stabile organizzazione posseduta all'estero.

Il soggetto che detiene il controllo di società residenti in Stati con regime fiscale privilegiato, è tenuto a redigere un quadro FC per ciascuna CFC controllata. In tal caso deve essere numerata progressivamente la casella "Mod. N." posta in alto a destra del modello.



**REDDITI
QUADRO FC**
Redditi dei soggetti controllati residenti o localizzati
e delle stabili organizzazioni localizzate
in Stati o territori con regime fiscale privilegiato

PERIODO D'IMPOSTA 2017

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

SEZIONE I
Dati identificativi del soggetto non residente o della stabile organizzazione

<p>Art. 167, comma 8-bis <input type="checkbox"/></p> <p>Art. 168-ter, comma 4 <input type="checkbox"/></p>	<p>Art. 167, comma 8-quater <input type="checkbox"/></p> <p>Esimente <input type="checkbox"/></p>	FC1	<p>Denominazione 1</p> <hr/> <p>Codice identificativo estero 2 Data di chiusura esercizio 3</p> <hr/> <p>Sede legale della società o della stabile organizzazione, indirizzo 4 Cod. Stato estero 5</p> <hr/> <p>Sede della stabile organizzazione, indirizzo 6 Cod. Stato estero 7</p> <hr/> <p>Tipologia controllo 8 Controllo indiretto 9 Codice fiscale controllante 10 N. progressivo stabile organizz. 11</p> <hr/> <p>Codice fiscale avente causa (Trasferimento branch) 12</p> <hr/>
---	---	------------	---

Focalizziamoci sulle esimenti la cui compilazione è tutt'altro che intuitiva, posto che le istruzioni sono di non agevole lettura a causa dell'intrecciarsi delle diverse possibilità previste dall'art. 167 e 168-ter del TUIR.

In premessa va detto che se la società italiana ha applicato la disciplina CFC:

- tassando per trasparenza il reddito della controllata estera;
- includendo nella propria base imponibile il reddito della propria stabile organizzazione all'estero,

le caselle destinate alla indicazioni delle esimenti, poste nella parte di sinistra della Sezione I, non vanno compilate.

In questi casi:

- **società controllata estera** – dovranno essere compilate tante sezioni II –A quante sono le società estere in CFC in modo da determinare il reddito dato dalla somme delle singole sezioni che la società italiana deve tassare per trasparenza (con modalità separata nel quadro RM – sez. I);
- **stabile organizzazione** – dovranno essere compilate tante Sezioni II- A quante sono le S.O. estere, indicando però, a solo scopo segnaletico, nel rigo FC2 o FC3 l'utile o la perdita del bilancio estero, senza proseguire nella compilazione del resto del quadro, posto che non avendo optato per la branch exemption, il reddito o la perdita viene inglobato dal risultato complessivo della società italiana dichiarante.

deve dare conto delle relative motivazioni all'Agenzia delle Entrate compilando la parte di sinistra della suddetta **Sez. I – riservata alle esimenti.**



**SOCIETÀ DI CAPITALI
2018**
Agenzia delle Entrate

PERIODO D'IMPOSTA 2017

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

REDDITI
QUADRO FC
Redditi dei soggetti controllati residenti o localizzati
e delle stabili organizzazioni localizzate
in Stati o territori con regime fiscale privilegiato

Mod. N.

SEZIONE I
Dati identificativi
del soggetto
non residente
o della stabile
organizzazione

Art. 167,
comma 8-bis Art. 167,
comma 8-quater

Art. 168-ter,
comma 4 Esimente

Denominazione		1	
Codice identificativo estero	Data di chiusura esercizio		3
Sede legale della società o della stabile organizzazione, indirizzo		Cod. Stato estero	
4		5	
Sede della stabile organizzazione, indirizzo		Cod. Stato estero	
6		7	
Tipologia controllo	Controllo indiretto	Codice fiscale controllante	N. progressivo stabile organizz.
8	9	10	11
Codice fiscale avente causa (Trasferimento branch)			
12			

CASELLA ART. 167, COMMA 8 BIS – RISERVATO A SOCIETÀ CON PARTECIPAZIONI ALL'ESTERO

La casella va compilata indicando **codice 1**, se la società estera non è ubicata in paese black list laddove, tuttavia, si presentano però congiuntamente i seguenti due eventi negativi:

- il relativo reddito è assoggettato a tassazione **effettiva** (cosa diversa dal nominale) inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia;
- hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% da **"passive income"** (gestione, detenzione o investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari).

SEZIONE I
Dati identificativi
del soggetto
non residente
o della stabile
organizzazione

Art. 167,
comma 8-bis Art. 167,
comma 8-quater

Art. 168-ter,
comma 4 Esimente

Dunque, si ripete, al ricorrere congiuntamente dei predetti due eventi negativi la società deve indicare nella casella il **codice 1**.

Nella casella va indicato **codice 2**, se, invece, la società estera è ubicata in paese non black list ma:

- ha conseguito proventi derivanti per più del 50% dal **“passive income”** (art. 8-bis, lett. a);
- ha chiuso in perdita fiscale e quindi non è possibile che si verifichi la fattispecie di cui alla lett. a) dell’art. 8-bis) che è riferibile solo al caso in cui la società estera abbia un reddito positivo (vedi sopra).

In particolare nella casella va indicato il **codice 2**, se la controllante italiana intende indicare le perdite virtuali domestiche. In questo caso oltre alla presente Sezione I del quadro FC deve compilare la **Sezione II**.

Si tratta dell’ipotesi in cui una società italiana possiede il controllo di una società estera in black list. In questo periodo d’imposta la società estera presenta una perdita fiscale. Se in futuro la società estera dovesse avere un reddito imponibile, la società controllante italiana dichiarante potrà scomputare le perdite pregresse nate ante black list se le ha memorizzate in questo quadro. (cfr. Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 23/E del 26 maggio 2011, par. 7.4).

SEZIONE II-C Perdite virtuali domestiche	FC42 Perdite utilizzabili in misura limitata	(del presente periodo di imposta	1	,	00)	2	,	00
	FC43 Perdite utilizzabili in misura piena (art. 84, comma 2)	(del presente periodo di imposta	1	,	00)	2	,	00

In questo caso (codice 2) non deve essere compilata nessuna altra Sezione.

CASELLA ART. 168- TER, COMMA 4 – RISERVATO A SOCIETÀ CON STABILI ORGANIZZAZIONI ALL’ESTERO

La casella va compilata laddove la società italiana possiede all’estero una stabile organizzazione (branch) sempreché la società italiana abbia optato per la *branch exemption*, vale a dire per la:

- non inclusione nel proprio reddito del reddito estero della branch;
- non l’inclusione nel proprio reddito della perdita estera della branch.

SEZIONE I
Dati identificativi del soggetto non residente o della stabile organizzazione

Art. 167, comma 8-bis	Art. 167, comma 8-quater
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Art. 168-ter, comma 4	Esimente
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Si ricorda che l'opzione è irrevocabile e si estende a tutte le stabili organizzazioni possedute all'estero.

Si fa presente, tuttavia, che la branch exemption non può essere optata (e dunque il reddito è sempre incluso nel reddito della casa madre italiana) se la branch è ubicata in paese black list a meno che non ricorrano le seguenti esimenti:

■ **comma 5:**

- a) la società è effettivamente radicata nel territorio estero svolgendo effettiva attività industriale o commerciale;
- b) dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato. Tale circostanza ricorre, tra l'altro, quando la CFC abbia prodotto direttamente redditi di fonte estera, in misura non inferiore al 75% del totale, tramite, a mero titolo di esempio, una stabile organizzazione o in virtù del possesso di cespiti immobilizzati, localizzati e sottoposti a tassazione fuori dagli Stati o territori a fiscalità privilegia (cfr. per approfondimenti Circolare Agenzia Entrate n. 51 del 6/10/2010).

È sufficiente la presenza di una della due per poter optare per la branch exemption, nonostante si tratti di paese black list.

Oppure, **comma 8-ter:**

- il soggetto residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale. Ebbene, una costruzione societaria non è da considerare meramente artificiosa ove "da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la controllata è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive" (cfr. sentenza Cadbury-Schweppes, punto 75). (cfr. per approfondimenti Circolare Agenzia Entrate n. 51 del 6/10/2010).

Anche in questo caso pur trattandosi di paese black list la società italiana può optare per la branch exemption. Dovrà barrare, quindi, si ripete, la casella Art.168-ter, comma 4.

SEZIONE I	
Dati identificativi del soggetto non residente o della stabile organizzazione	
Art. 167, comma 8-bis	Art. 167, comma 8-quater
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Art. 168-ter, comma 4	Esimente
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>



CASELLA ART. 167, COMMA 8-QUATER

Resta il fatto che se il socio italiano possiede una partecipazione di controllo, diretta o indiretta, in una società localizzata in black list laddove non abbia tassato per trasparenza il relativo reddito, deve comunicare all'Agenzia delle Entrate tale circostanza mediante la compilazione della casella **art. 167, comma 8-quater**, ove va indicato:

- **codice 1** – se non si è tassato per trasparenza il reddito poiché si ritiene presente una delle esimenti ora elencate e non si è presentato interpello all'Agenzia delle Entrate;
- **codice 2** – se non si è tassato per trasparenza il reddito poiché si è presentato interpello e non è ancora giunta risposta o la risposta è giunta ed è negativa, laddove si ritiene comunque che si abbia diritto alla esenzione poiché presenti le esimenti.

SEZIONE I Dati identificativi del soggetto non residente o della stabile organizzazione	
Art. 167, comma 8-bis <input type="checkbox"/>	Art. 167, comma 8-quater <input type="checkbox"/>
Art. 168-ter, comma 4 <input type="checkbox"/>	Esimente <input type="checkbox"/>



CASELLA ESIMENTE

Questa casella:

- **deve** essere compilata se si è compilata la casella **art. 168 ter, comma 4 e art, 167, comma 8-quater**;
- **non deve** essere compilata se si è compilata la casella **art. 167, comma 8 bis**.

Ciò detto occorre indicare:

- **codice 1** - nel caso di cui al comma 5, lett. a), art. 167 del TUIR: la società è dimostratamente radicata nel territorio estero black list svolgendo effettiva attività industriale o commerciale;
- **codice 2** - nel caso di cui al comma 5, lett. b), art. 167 del TUIR: dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato. Tale circostanza ricorre quando la CFC abbia prodotto direttamente redditi di fonte estera, in misura non inferiore al 75% del totale, tramite, a mero titolo di esempio, una stabile organizzazione o in virtù del possesso di cespiti immobilizzati, localizzati e sottoposti

a tassazione fuori dagli Stati o territori a fiscalità privilegiata (cfr. per approfondimenti Circolare Agenzia Entrate n. 51 del 6/10/2010).

SEZIONE I

Dati identificativi
del soggetto
non residente
o della stabile
organizzazione

Art. 167,
comma 8-bis

Art. 167,
comma 8-quater

Art. 168-ter,
comma 4

Esimente



LIMITI E LE SANZIONI PER IL TRASFERIMENTO DI CONTANTI E TITOLI AL PORTATORE

di [Luciano De Angelis](#) - Dottore commercialista, Revisore Legale
e di [Christina Feriozzi](#) - Dottore commercialista, Revisore Contabile

in questo articolo...

Con il D.Lgs. n. 90 si è data Attuazione della Direttiva (UE) 2015/849 relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo e recante modifica delle Direttive 2005/60/CE e 2006/70/CE. Lo stesso decreto, che ha innovato profondamente il D.Lgs. 231/2007, è stato pubblicato sulla G.U Serie Generale n. 140 del 19-06-2017 (Suppl. Ordinario n. 28) ed è entrato in vigore il 4/07/2017. Fra le modifiche meno enfatizzate dalla stampa specializzata risultano quelle sui contanti ed i titoli al portatore, disposizioni che, tuttavia, soprattutto per ciò che concerne il nuovo sistema sanzionatorio risultano sostanzialmente innovate.

Tali disposizioni sono dirette sia alla prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo, sia ad evitare che attraverso tali strumenti si realizzino pagamenti in nero cioè senza fatture o ricevute, operazioni che con l'obbligo della tracciabilità, risulterebbero, quindi, maggiormente difficoltose.

ATTENZIONE Il pagamento in contanti ultrasoglia (€ 3.000), infatti, fermo restando la validità dello stesso, potrebbe indicare, o far presumere fenomeni di falsa fatturazione, in relazione alla violazione di una norma che per l'omessa tracciabilità prevede specifiche e rilevanti sanzioni (Cass. 14.7.2011 n. 15583).

LE REGOLE PER I TRASFERIMENTI IN CONTANTI

Il nuovo art. 49 del D.Lgs. 231/07 novellato dal D.Lgs. 25 maggio 2017, n. 90 si connota per la scomparsa di ogni riferimento al trasferimento dei libretti di deposito bancari o postali al portatore.

La modifica è in linea con il comma 12 dello stesso, ai sensi del quale a far data dalla entrata in vigore del decreto di recepimento della direttiva si ammette esclusivamente l'emissione di libretti di deposito, bancari o postali, nominativi e fa espresso divieto di trasferire libretti di deposito bancari o postali al portatore.

Tali libretti, peraltro, ove esistenti, sono estinti dal portatore entro il 31 dicembre 2018.

Art. 49, comma 1: limitazioni all'uso del contante e dei titoli al portatore

È vietato il trasferimento di denaro contante e di titoli al portatore in euro o in valuta estera, effettuato a qualsiasi titolo tra soggetti diversi, siano esse persone fisiche o giuridiche, quando il valore oggetto di trasferimento, è complessivamente pari o superiore a 3.000 euro. Il trasferimento superiore al predetto limite, quale che ne sia la causa o il titolo, è vietato anche quando è effettuato con più pagamenti, inferiori alla soglia, che appaiono artificiosamente frazionati e può essere eseguito esclusivamente per il tramite di banche, Poste italiane S.p.a., istituti di moneta elettronica e istituti di pagamento, questi ultimi quando prestano servizi di pagamento diversi da quelli di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b), numero 6), del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 11.

I LIMITI AL CONTANTE NEGLI ALTRI STATI

Italia e Belgio	3.000 euro
Regno unito, Germania, Austria, Cipro, Danimarca, Finlandia, Estonia, Slovenia, Lituania, Malta	Zero limiti
Francia, Spagna e Portogallo	1.000 euro
Grecia	1.500 euro
Slovacchia e Bulgaria	5.000 euro

I TRASFERIMENTI FRAZIONATI

Come chiarito nella relazione ministeriale di accompagnamento al Decreto 151/09, il valore dell'operazione, di cui all'art. 49, comma 1 del D.Lgs. 231/07, va inteso come valore "complessivamente da trasferire in unica soluzione", anche cumulando diverse tipologie di mezzi di pagamento al portatore (es. contanti, titoli di stato o altri titoli al portatore), mentre nessun cumulo andrebbe a realizzarsi nel momento in cui il frazionamento, di tipo temporale, risulti connaturato all'operazione stessa, oppure sia conseguenza di un preventivo accordo fra le parti.

IMPORTANTE

In pratica è da intendersi legittimo trasferire in più soluzioni, tra soggetti privati importi anche complessivamente pari o superiori ai 3.000 euro, a condizione che il frazionamento in "rate" inferiori alla soglia sia previsto da prassi commerciali ovvero conseguenza della libertà contrattuale.

L'avverbio "complessivamente" è riferibile al cumulo dei mezzi di pagamento, configuranti "titoli al portatore" la cui somma non può superare la soglia prescritta, nelle operazioni che si perfezionano in uno stesso momento. Il termine complessivamente non va, quindi, inteso in termini temporali, ma oggettivi restando ammissibile cumulare pagamenti effettuati in tempi diversi, seppur riconducibili ad unica fattispecie.

Anche sulla base del novellato Decreto 231 appare quindi attualmente legittimo trasferire in più soluzioni, tra soggetti privati, importi anche complessivamente pari o superiori ai 3.000 euro, a condizione che il frazionamento in "rate" inferiori alla soglia sia previsto da prassi commerciali ovvero conseguenza della libertà contrattuale.

Appare illecito, invece, realizzare pagamenti in contanti artificialmente frazionati per dissimulare il trasferimento di somme ingenti in contanti, che potrebbero ben derivare, ad esempio da c.d. "reati presupposto".

ATTENZIONE La Cassazione ha ritenuto, sul tema, che il pagamento in contanti, ad esempio, delle rate di acquisto di un appartamento faccia scattare sempre la sanzione per violazione della normativa antiriciclaggio. Il divieto previsto dalla legge fa riferimento all'intera operazione economica, con la conseguenza che non rileva la circostanza che ciascuna rata versata sia inferiore alla soglia di legge (Cass. 22 giugno 2010 n. 15103).

A conferma e sintesi finale di quanto sopra esposto evidenziamo un passaggio della circolare Mef 16 gennaio 2012 n. 2 (la quale si riferiva all'importo di 1.000 euro, che sulla base della nuova norma, si sostituisce con pari a 3.000).

MEF – Circolare 16 gennaio 2012 n. 2

"L'importo di 3.000 euro è riferito alla somma complessiva del trasferimento. Pertanto, è vietato anche suddividere "artificialmente" un unico importo di 3.000 euro, o superiore, in più pagamenti in contanti di importo singolarmente inferiore al limite previsto, ma relativi alla medesima transazione economica. ... Se la suddivisione di un importo pari o superiore a 3.000 euro dipende invece da contratti stipulati tra le parti, di cui si possa avere conoscenza o prova, che prevedano ad es. rateazioni o somministrazioni, in tal caso può interpretarsi la molteplicità dei trasferimenti come prassi commerciale e non elusione della normativa in questione".

Resta peraltro impregiudicato il potere discrezionale dell'autorità amministrativa di verificare nelle singole fattispecie se il disposto normativo è stato violato.

Come interpretare l'art. 49, comma 1.

Il divieto previsto dall'art. 49, comma 1, riguarda i trasferimenti in unica soluzione di denaro, di titoli al portatore per importo pari o superiore ad euro 3.000 anche quando tale limite viene superato cumulando le suddette diverse specie di mezzi di pagamento.

Non rientrano nel divieto i trasferimenti ultra soglia rateizzati quando le singole rate risultino di importo inferiore a 3.000 euro e a condizione che la dilazione avvenga in relazione alla natura della operazione stessa (es. contratto di somministrazione) o sulla base di un contratto fra le parti, che rientri nella prassi commerciale.

Rientra comunque, nel potere discrezionale dell'amministrazione valutare, caso per caso, se il frazionamento sia stato invece realizzato con lo specifico scopo di eludere il divieto imposto dalla disposizione.



I SOGGETTI COINVOLTI – CHI PAGA E CHI RICEVE

Il nuovo testo chiarisce poi che i soggetti che eseguono il pagamento o lo ricevono possono essere indistintamente persone fisiche o giuridiche (cioè società o enti dotati di personalità o soggettività giuridica). Il trasferimento ultrasoglia configura un illecito qualsiasi ne risulti la causa o il titolo, configurandosi, quindi, come un illecito oggettivo che prescinde dalle motivazioni sottostanti il versamento.

La Cassazione, ad esempio ha ritenuto assolutamente validi, sul piano dell'adempimento dell'obbligazione assunta, i pagamenti ultra soglia effettuati da una società nei confronti dei relativi creditori in violazione della norma antiriciclaggio. Le somme che ne costituiscono l'oggetto sono da considerare a pieno titolo una delle componenti del patrimonio sociale, anche se, nel caso di specie tali pagamenti abbiano configurato una distrazione patrimoniale integrando il delitto di bancarotta fraudolenta per distrazione (Cass. pen. 18.8.2016 n. 35000).

La Commissione competente ad esprimere pareri in tema di infrazioni sull'antiriciclaggio (prevista dall'art. 32, D.P.R. 30 aprile 1988, n. 148, e richiamata dall'art. 1, D.P.R. 14/05/2007 n. 114) ha precisato che, sia necessario che il trasferimento intercorra tra soggetti diversi, cioè costituenti diversi centri di interesse perché la violazione si realizzi.

In pratica, quindi si possono considerare effettuati fra soggetti diversi, ad esempio, i trasferimenti di denaro intervenuti tra:

- socio e società (anche di tipo personale);
- fra società controllante e controllata;
- tra società appartenenti allo stesso gruppo.

IMPORTANTE

Nessuna violazione, pertanto, andrà a determinarsi per l'imprenditore persona fisica che prelevi utile ultrasoglia dalla sua ditta individuale o conferisca denaro per finanziare la propria attività.

Nei casi, invece, di intervento di persona fisica o giuridica la violazione andrebbe a coinvolgere, oltre al soggetto che ha effettuato il trasferimento, anche quello che ha acquisito i valori trasferiti, in quanto con il suo comportamento ha contribuito ad eludere il fine della legge. Ne deriva che soggetto sottoposto a sanzioni sarà, in via di principio, sia il soggetto che effettua il versamento ultrasoglia, sia quello che riceve tale versamento (in tal senso Cass. 26 gennaio 1999 n. 690; conf. Trib. Trani 5 luglio 2002, conf. UIC Parere 24/3/2007).

LIMITI ALL'USO DEL CONTANTE PER STRANIERI

Una nota a parte merita il discorso attinente le limitazioni di uso del contante per gli stranieri. In tal caso bisogna fare riferimento alla "Deroga alla limitazione di trasferimento in denaro contante" (D.L. 2.3.2012 n. 16, conv. L. 26.4.2012 n. 44) che, quale eccezione alle regole, prevede: per i turisti stranieri (non residenti né in Italia, né in altro Stato UE) sono ammessi acquisti di beni presso esercenti attività di commercio al dettaglio e assimilati e agenzie viaggi e turismo per acquisti di beni o prestazioni di servizi legati al turismo, pari o superiori ai 3.000 euro, ma entro i 10.000 euro (prima il limite era 15.000 euro) (così come abbassato dall'art. 8, comma 15 del D.Lgs. 90/2017).

I CHIARIMENTI DEL MEF NELLE NUOVE FAQ ANTIRICICLAGGIO DEL 3/10/17

Nell'ambito dell'attività commerciale che implichi transazioni frequenti (il Mef fa l'esempio della vendita all'ingrosso con acquisti giornalieri) cui segua fattura differita mensile, non viene ammesso il plurimo pagamento in contante se la somma di questi risulti superiore alla soglia anche se ciascun importo singolo resti al di sotto. In tal caso si realizzerebbe un artificioso frazionamento, sanzionabile in quanto ad ogni fattura corrisponde un'autonoma operazione unitaria.

Viceversa, nel caso di prestazione professionale duratura (ad es. trattamento ortodontico di un anno) il cui compenso sia superiore ai 3.000 euro e per il quale si proceda al pagamento mediante la pattuizione di singoli acconti mensili (convenuti contrattualmente) in contanti, ciascuno al di sotto del limite, regolarmente fatturati (lo stesso dicasi per contratti di somministrazione o preventivi accordi di pagamento rateale) non si ha violazione del divieto ex art. 49.

LE REGOLE PER GLI ASSEGNI – SOGLIA PIÙ BASSA

Allo scopo di limitare al massimo l'utilizzo di assegni liberi, spesso oggetto di truffe e frodi, vengono confermate le regole in essere anteriormente alla novella: gli assegni siano essi bancari e postali, potranno continuare ad essere emessi privi di clausola di intransferibilità esclusivamente per importi inferiori ai 1.000 euro (diversamente dal limite dei contanti pari a 3.000). In pratica, per questi ultimi permarrà l'obbligo di indicare il nome e la ragione sociale del beneficiario e la clausola di non trasferibilità a partire dai 1.000 euro.

Va ricordato che per emettere un assegno occorre compilarlo indicando: data e luogo di emissione, importo, beneficiario, firma (*requisiti formali*). Una volta emesso, l'assegno può essere presentato dal beneficiario a uno sportello bancario per l'incasso. Gli assegni emessi all'ordine dello stesso emittente (ad esempio quelli che riportano le diciture "a me medesimo", "m.m.", "a me stesso", etc.) possono essere girati unicamente, dal traente beneficiario, per l'incasso a una banca.

Se l'assegno è privo anche di una sola delle informazioni necessarie, la banca ha il diritto di rifiutarne il pagamento a chi lo presenta, potendo inoltre far scattare le sanzioni di cui si dirà più avanti.

LE TIPOLOGIE DI ASSEGNI IN SINTESI

- **Assegni bancari o postali in forma libera:** Il relativo carnet può essere richiesto dal cliente agli istituti di credito, versando 1,5 euro di imposta di bollo per ciascun titolo. Il loro importo deve risultare inferiore ai mille euro. Essi possono continuare ad essere "girati" (con girata piena o in bianco), e possono essere emessi anche in modo "anonimo", cioè privi del nome del prenditore o con dizione "al portatore".
- **Assegni muniti di clausola di non trasferibilità.** È la tipologia di carnet che di norma banche ed uffici postali consegnano ai loro clienti. Essi sono obbligatori per importi pari o superiori a 1.000 euro e devono recare sul titolo in modo preciso il nome di battesimo ed il cognome (se persona fisica) o la ragione sociale (se società o ente) del beneficiario.

- **Assegni circolari e i vaglia postali e cambiari** devono essere emessi con l'indicazione del nome o della ragione sociale del beneficiario e la clausola di non trasferibilità. Il cliente può tuttavia richiederne il rilascio in forma libera (cioè senza la clausola di non trasferibilità) purché il loro importo sia inferiore a 1.000 euro; anche in questo caso è dovuta dal richiedente, a titolo di imposta di bollo, la somma di 1,50 euro per ciascun titolo.

Sulla base del confermato comma 11, dell'art. 49, le autorità fiscali (Agenzia delle Entrate e Comandi della Guardia di Finanza) potranno chiedere i dati identificativi (compreso il codice fiscale) dei soggetti ai quali siano stati rilasciati moduli di assegni bancari o postali in forma libera ovvero che abbiano richiesto assegni circolari o vaglia cambiari in forma libera nonché di coloro che li abbiano presentati all'incasso.

Riguardo la cumulabilità di assegni privi di clausola di trasferibilità, utilizzati per far fronte ad unica transazione (es. pagamento di autovettura) resta attuale il chiarimento fornito dal Mef, (Nota Mef. 5 Agosto 2010 n. 281178).

IMPORTANTE

Viene, infatti, ribadita la liceità delle operazioni di emissione di più assegni contemporaneamente, ciascuno di importo inferiore a 1.000 euro, anche se riferiti alla medesima operazione che sia complessivamente superiore a 3.000 euro. In pratica, resta ferma la possibilità di emettere più assegni liberi al di sotto della soglia dei 1.000 euro, anche contemporaneamente, per far fronte ad uno stesso pagamento, superiore a 3.000 euro perché il limite riguarda ciascun titolo e non il cumulo degli stessi.

LA VIGILANZA DEI PROFESSIONISTI SUGLI ASSEGNI

Secondo il Mef (Parere del 12/6/2008, conf. Mef. nella videoconferenza del 20 maggio 2010, che anche in questo caso non appare superato dalle novità in essere) anche i professionisti devono vigilare sulla regolarità degli assegni. Ciò deriva dalle disposizioni generali dell'art. 10 che riconoscono i professionisti "soggetti destinatari degli obblighi antiriciclaggio", e dall'art. 51, che impone a tutti i destinatari del decreto, seppur in relazione ai loro compiti di servizio e alle loro attribuzioni e attività, di comunicare al Mef (o ai DTEF) detti titoli non conformi a norme di legge.

Ne consegue che oltre alle irregolarità di cui all'art. 49, comma 1 (trasferimento contanti ultrasoglia) i professionisti, dovranno comunicare le infrazioni previste del:

- comma 5 (assegni bancari o postali emessi per importi pari o superiori a 1.000 euro senza nome o ragione sociale del beneficiario o clausola di non trasferibilità);
- comma 6) assegni bancari o postali emessi all'ordine del traente (m.m.) girati non per l'incasso;
- comma 7) assegni circolari, vaglia postali e cambiari emessi senza l'indicazione del nome o della ragione sociale del beneficiario e la clausola di non trasferibilità.

Non risulta esimente, a riguardo, per i professionisti il comma 2° dell'art. 51 ai sensi del quale, anche a seguito della riforma continua a prevedere "In caso di infrazioni riguardanti assegni bancari, assegni circolari, libretti al portatore, o titoli similari, la comunicazione deve essere effettuata dalla Banca o da Poste Italiane Spa che li accetta in

versamento o dalla Banca o da Poste Italiane Spa che ne effettua l'estinzione salvo che il soggetto tenuto alla comunicazione abbia certezza che la stessa è stata già effettuata dall'altro soggetto obbligato".

Tale comma è, infatti, solo finalizzato a prevedere l'obbligo in commento sia per il soggetto che accetta tali assegni in versamento, sia quello che ne effettua l'estinzione ma di certo non esclude dagli obblighi di comunicazione gli altri soggetti a ciò deputati (professionisti, revisori legali, ecc).

Potrebbe essere il caso, ad esempio, in cui in un contratto redatto dal professionista, nell'ambito di una contabilità dallo stesso gestita, si evidenzi una fotocopia di assegno non in regola con le disposizioni di cui all'art. 49.

GLI ADEMPIMENTI PER LA COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI ULTRASOGLIA

Tutti i soggetti destinatari della normativa, che "nell'esercizio delle proprie funzioni o nell'espletamento della propria attività" hanno notizia di infrazioni alle disposizioni di cui all'art. 49:

- comma 1 - Trasferimento di contanti e titoli al portatore;
- comma 5 - assegni bancari e postali per importi pari o superiore a 1.000 euro privi dei loro elementi essenziali e della clausola di non trasferibilità;
- comma 6 - assegni emessi all'ordine del traente girati per finalità diverse dall'incasso;
- comma 7 - assegni circolari, vaglia postali e cambiari non emessi con l'indicazione del nome o della ragione sociale del beneficiario o privi della clausola di intrasferibilità;
- comma 12 - emissione di libretti di deposito bancari o postali al portatore, ne riferiscono entro 30 giorni al Mef.

Tale comunicazione consente al Mef:

- 1) la contestazione e notificazione della violazione al trasgressore ed all'eventuale persona che sia obbligata in solido al pagamento della somma dovuta per la violazione stessa (art. 14, L. 698/81);
- 2) la segnalazione dell'infrazione anche alla Guardia di finanza. Quest'ultima in caso di elementi utili ai fini di accertamento, ne dà tempestiva comunicazione all'agenzia delle entrate (a tale comunicazione alla G.d.F. sono tenute le Ragionerie Territoriali e non gli altri soggetti tenuti alla comunicazione di irregolarità, si veda Nota Mef 3 ottobre 2012 prot. 77009).

LA PROCEDURA DI COMUNICAZIONE AL MEF DELLE IRREGOLARITÀ

Le comunicazioni agli Uffici Territoriali del Mef (delegati alle funzioni in materia di procedimenti amministrativi sanzionatori ex art. 65 D.Lgs. 231/07) andranno effettuate dal professionista (o dal diverso soggetto destinatario della normativa) a prescindere dal sospetto di riciclaggio o di finanziamento al terrorismo.

Ciò significa che in dette situazioni nessuna valutazione soggettiva dovrà essere posta in essere. Esse riguardano tutte le infrazioni ex art. 49, cioè sia quelle fino a 250.000 sia quelle relative ad irregolarità di importo superiore a detta soglia, non assoggettabili ad oblazione (art. 65, comma 9). Da tenere presente che solo alcune sedi delle

RTS (Circ. Mef n, 2 del 16 gennaio 2012), ed in particolare (Genova, Bologna, Roma, Napoli, Milano, Bari) sono abilitate a ricevere anche le comunicazioni per le violazioni relative ad importi al di sopra dei 250.000 euro.

IMPORTANTE

La comunicazione andrà redatta su carta semplice (non esistono, infatti, moduli *ad-hoc* per queste fattispecie), preferibilmente a mezzo di raccomandata A.R. o Pec. Nella stessa dovranno essere inseriti i dati identificativi dei soggetti che hanno partecipato alla transazione, la tipologia di contratto o pagamento che ha dato origine alla stessa, il nominativo ed i riferimenti del professionista che effettua la comunicazione, inoltre la sottoscrizione del comunicante.

Le comunicazioni di cui all'art. 51, relative al superamento della soglia di cui all'art. 49, a differenza delle segnalazioni di operazione sospetta di cui all'art. 41, non sono sottoposte ad obblighi di riservatezza.

Nell'art. 65, comma 4 del decreto in commento viene chiarito che "Il procedimento sanzionatorio per le violazioni di cui agli articoli 44, 49, commi 1, 2, 3, 5, 6, 7 e 12, 50, 51, comma 1, ... è svolto dagli uffici delle Ragionerie territoriali dello Stato, già individuati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 novembre 2011".

A dette sanzioni si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni della L. 24 novembre 1981, n. 689.

IMPORTANTE

Una puntualizzazione, sul tema attiene il caso in cui oggetto della infrazione sia una operazione di trasferimento segnalata quale operazione sospetta (art. 35, comma 1). Secondo l'art. 51, comma 3 del D.Lgs. 231/07, il soggetto che ha effettuato la segnalazione potrà, in detta situazione, esimersi dalla comunicazione della infrazione di cui all'art. 49. In pratica, la comunicazione non dovrà essere inoltrata quando l'irregolarità di cui all'art. 49 fosse già ricompresa in operazione eventualmente segnalata quale sospetta.

Fac simile di comunicazione

Scarica l'allegato



Spett.le

Ragioneria Territoriale dello Stato di _____

Luogo e data

Raccomandata ar/Pec

Oggetto: **comunicazione di infrazione nell'utilizzo del denaro contante**

Spettabile Ente,

con la presente, vi comunico che in relazione ai compiti di servizio, in data ----- ho avuto notizia dell'infrazione



nell'utilizzo del denaro contante ai sensi dell'art. 49 del D.Lgs. 231/2007 come di seguito indicato:

In data ----- il Sig. _____ (sede-----, partita IVA n. -----, codice fiscale -----) ha effettuato un pagamento per contanti di euro ----- al Sig. _____ (sede-----, partita IVA n. -----, codice fiscale -----), come da documentazione che allego.

La presente comunicazione viene trasmessa per quanto previsto dalla legge.

* Modello tratto da "Manuale delle procedure per gli studi professionali" CNDCEC, dicembre 2015.

ASPETTI SANZIONATORI

Le infrazioni ai divieti ed obblighi rispettivamente stabiliti dagli artt. da 49, e 51 del novellato decreto rappresentano illeciti amministrativi che comportano, per il trasgressore sanzioni amministrative pecuniarie, con modalità di applicazione e computo completamente riscritte dalle nuove norme. Contro il decreto sanzionatorio è ammesso ricorso al tribunale entro 30 giorni dalla sua notificazione (art. 65, comma 5). Il tribunale competente è quello in cui è stata commessa la violazione.

SANZIONI SUI SOGGETTI CHE COMPIONO GLI ILLECITI

Nella vecchia versione del decreto, le violazioni relative ai trasferimenti di contanti e assegni prevedevano una sanzione amministrativa pecuniaria in capo a chi eseguiva e a chi partecipava alla transazione o emetteva assegni irregolari, dall'1 al 40%, con un minimo pari a 3.000 Euro.

Ora le disposizioni rinnovate prevedono che la violazione dell'art. 49, relativa alla limitazione dell'uso del contante e dei titoli al portatore comporta una sanzione da 3.000 a 50.000 euro (art. 63, comma 1).

Stessa norma vale per le irregolarità negli assegni bancari e postali, emessi per importi pari o superiori a 1.000 euro senza clausola di intrasferibilità nonché per gli assegni circolari vaglia postali e cambiari emessi senza indicazione del nome o ragione sociale del beneficiario e clausola di intrasferibilità.

La stessa sanzione è comminata per gli assegni bancari o postali emessi all'ordine del traente (a me medesimo o a me stesso) girati a soggetti diversi da banche o poste italiane spa.

La sanzione, inoltre, si quintuplica se l'illecito supera i 250.000 euro.

L'indebito trasferimento di libretti al portatore prevede una sanzione pecuniaria da 250 a 500 euro, mentre (art. 63, comma 2) l'apertura di libretti di risparmio in forma anonima o con intestazione fittizia con la sanzione dal 20 al 40% del saldo (comma 3), che diventa dal 10 al 40% se la stessa operazione avviene presso stati esteri (comma 4).

Le sanzioni dei commi 3 e 4 sono aumentate del 50% se gli importi dei libretti superano i 50.000 euro.



In ottica operativa, proprio in merito a queste violazioni si rileva che attualmente si paga “a caro prezzo” l’eventuale utilizzo di libretti di assegni, rilasciati prima del 30 aprile 2008, se ci si dimentica di apporre sull’assegno, di importo pari o superiore a 1.000 euro, la clausola di “Non trasferibilità”. Fattispecie queste, recentemente rinvenute piuttosto di frequente che hanno destato anche l’interesse dei media. In questi casi, infatti sia all’emittente che a colui che riceve l’assegno viene proposto dal Mef, di obblare con un importo pari a 6.000 euro. Ciò in quanto l’assegno bancario o postale emesso per importo pari o superiore ai 1.000 euro senza indicazione del nome o della ragione sociale del beneficiario e la clausola di intrasferibilità (ma è sufficiente che il titolo sia carente di una delle due prescrizioni previste dalla legge) sconta l’applicazione delle citate disposizioni sanzionatorie di cui all’art. 63 comma 1 (sanzione da 3.000 a 50.000 euro. Limiti aumentati di cinque volte nel caso in cui gli importi, trasferiti, siano superiori a 250.000 euro).

In molti situazioni, peraltro, l’oblazione non risulta neanche ammissibile. Lo stesso art. 65, comma 9 dispone, infatti, che tale istituto non sia utilizzabile da chi si è già avvalso della medesima facoltà, per altra violazione dello stesso tipo, o meglio dei tipi individuati dall’art. 49 del decreto, il cui atto di contestazione sia stato ricevuto dall’interessato nei 365 giorni precedenti la ricezione dell’atto di contestazione dell’illecito per cui si procede.

SANZIONI PER IL PROFESSIONISTA CHE OMETTE LA COMUNICAZIONE DI IRREGOLARITÀ

Anche riguardo le violazioni attinenti la mancata comunicazione al Mef della intercettata irregolarità sono radicalmente cambiate le modalità di applicazione e computo delle sanzioni. Per coloro, infatti, che nell’esercizio delle proprie funzioni o nell’espletamento della propria attività hanno notizia delle infrazioni e non le comunicano al Mef (art. 51, comma 1), soggetti fra i quali vanno annoverati i professionisti, la sanzione sarà compresa fra un minimo di 3.000 euro ed un massimo di 15.000.

LE FATTISPECIE SANZIONATORIE DELLE VIOLAZIONI PER IL TRASFERIMENTO DI CONTANTI O TITOLI AL PORTATORE

Violazioni	Sanzioni attuali (art. 63)
Violazione degli obblighi di comunicazione al MEF delle infrazioni nell’uso del contante e titoli al portatore	<u>In capo al professionista:</u> sanzione amministrativa pecuniaria da 3.000 a 15.000 euro
Violazione delle limitazioni all’uso del contante e dei titoli al portatore (art. 49)	<u>In capo al cliente:</u> sanzione amministrativa da 3.000 a 50.000 euro
Maggiorazione per violazioni rilevanti	Per importi superiori a 250.000 euro la sanzione minima e massima sono quintuplicate (da 15.000 a 250.000 per chi commette l’illecito)

GLI EFFETTI DELL'OBLAZIONE

Rispetto al previgente art. 60 del D.Lgs. 231/07 che consentiva l'oblazione solo al soggetto che commetteva l'illecito, ora l'utilizzo dell'istituto premiale è ammesso anche per chi omette di comunicare l'irregolarità (in tal senso il combinato disposto degli art. 51 e 65, comma 9) a condizione che l'importo irregolarmente trasferito resti inferiore ai 250.000 euro e che il soggetto non si sia avvalso del medesimo istituto nei 365 giorni anteriori alla violazione.

Tuttavia, con i nuovi minimi edittali la convenienza ad utilizzare l'istituto viene del tutto depotenziata.

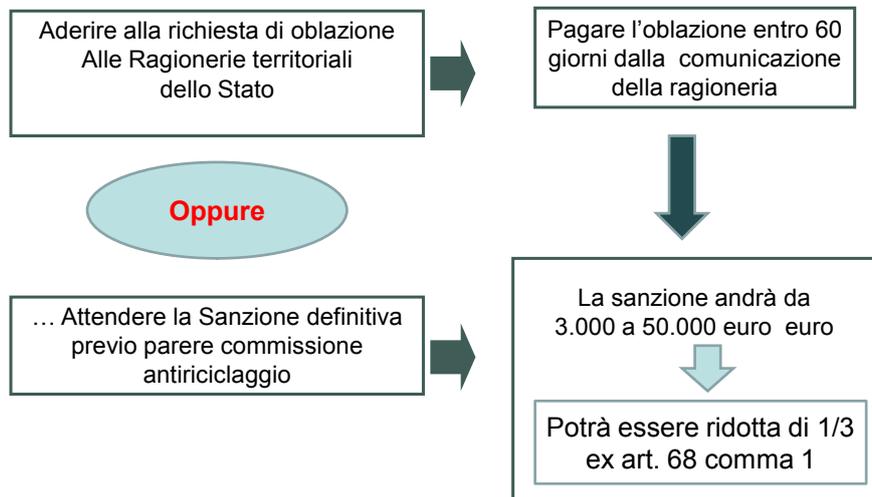
Ipotizzando il caso dei 10.000 euro pagati in contanti, infatti:

- il costo dell'oblazione per chi commette l'illecito sarebbe pari a 6.000 euro (doppio del minimo);
- il professionista (o colui che ha omesso la comunicazione) potrebbe richiedere un terzo del massimo, ma la situazione non migliora di molto, scendendo il dovuto a 5.000 euro.

L'APPLICAZIONE DELLA SANZIONE RIDOTTA

Fra le novità della norma, l'alternativa potrebbe essere rappresentata dall'art. 68 che consente, prima della scadenza del termine per l'impugnazione del decreto che irroga la sanzione, di chiedere al Mef il pagamento della sanzione in misura ridotta. Tale riduzione, pari ad 1/3 dell'entità della sanzione irrogata, tuttavia, è concedibile sulla base della piena discrezionalità del Ministero precedente.

POSSIBILITÀ OPERATIVE



L'APPLICAZIONE DEL CUMULO MATERIALE

Alle violazioni sugli assegni, ma anche per eventuali sanzioni in tema di pagamenti in contanti (per importi pari o superiori a 3.000 euro), non si applicano le disposizioni di cui agli artt. 66 (misure ulteriori), e 67 (criteri per l'ap-

plicazione delle sanzioni) in merito alle misure per la graduazione e riduzione delle sanzioni, poiché tali norme si riferiscono esclusivamente all'adeguata verifica, conservazione e segnalazione di operazioni sospette. In altri termini, in questi casi non vi sarà nessuna graduazione della sanzione in relazione alla reiterazione di eventuali irregolarità ma il semplice cumulo materiale delle sanzioni.

Ammissibile risulta, invece, anche in tema di violazioni in merito ad assegni e contanti, la richiesta dell'applicazione della sanzione in misura ridotta, ai sensi dell'art. 68, comma 1. Entro la scadenza del termine previsto per l'impugnazione del decreto sanzionatorio (30 giorni) è quindi legittimo, chiedere al Mef la riduzione di 1/3 della sanzione irrogata.

Riepilogando, quindi, in materia di oblazione e riduzione possiamo puntualizzare quanto segue:

- La sanzione minima è di euro 3.000 e si applica anche in tema di oblazione. Tale sanzione minima si applica sia a chi effettua il pagamento o emette l'assegno privo di clausola sia a chi il pagamento o l'assegno riceve;
- L'oblazione (applicabile anche ai professionisti) ha un costo di euro 6.000 (il doppio del minimo per chi commette l'illecito) e di 5.000 (1/3 del massimo) per chi, avendone l'obbligo omette la comunicazione (e quindi anche per i professionisti) (art. 16, L. 689/81);
- L'oblazione non è applicabile nel caso di violazioni di importo superiore a 250.000 euro e da chi si è già avvalso della medesima facoltà, per altra violazione il cui atto di contestazione sia stato ricevuto dall'interessato nei 365 giorni precedenti la ricezione dell'atto di contestazione (art. 65, comma 9);
- Non si applicano le disposizioni di cui agli artt. 66 (misure ulteriori), e 67 (criteri per l'applicazione delle sanzioni) in merito alle misure per la graduazione e riduzione delle sanzioni, poiché tali norme si riferiscono esclusivamente all'adeguata verifica, conservazione e segnalazione di operazioni sospette;
- Risulta ammissibile, anche in tema di violazioni in merito ad assegni e contanti, richiedere l'applicazione della sanzione in misura ridotta, ai sensi dell'art. 68, comma 1. Entro la scadenza del termine previsto per l'impugnazione del decreto sanzionatorio (30 giorni) è quindi legittimo, chiedere al Mef la riduzione di un terzo della sanzione irrogata.
- Va, infine, segnalato che anche le violazioni di cui all'art. 49 soggiacciono alle norme del *favor rei* previste dall'art. 69 del D.Lgs. 231/07 così come modificato dal D.Lgs. n. 90. Quindi, non sono più sanzionabili situazioni che, alla luce delle nuove norme non costituiscono più violazioni (ad es. il pagamento di una fattura in unica soluzione di euro 2.000 nel momento in cui, ad esempio tale pagamento risalisse al 2015, anno in cui la soglia non doveva superare i 1.000 o più euro).

A

ACQUISTO CARBURANTE - RIVOLUZIONE DAL 1° LUGLIO

Scende in pista la fattura elettronica

di [Lelio Cacciapaglia](#) - Pubblicista, docente Scuola Nazionale dell'Amministrazione

in questo articolo...

Iniziato il conto alla rovescia per la partenza della fattura elettronica necessaria per l'acquisto di carburante per autotrazione. Pronte le specifiche tecniche che devono utilizzare i distributori di carburanti, pronta (o quasi) la apposita partizione sul sito dell'Agenzia a disposizione degli interessati per l'archiviazione delle fatture elettroniche, pronte le istruzioni per l'uso.

Ma noi siamo pronti?

Scarica l'allegato



Spett.le

Città, __/05/2018

Oggetto: **dal 1° luglio 2018 carburante solo con fattura elettronica**

A partire dal 1° luglio 2018, l'acquisto di benzina o gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori da autotrazione dovrà necessariamente essere documentata tramite fattura elettronica, se si intende detrarre l'IVA e dedurre il costo (nei limiti, non modificati, previsti dalla relative norme che disciplinano detrazione/deduzione).

Ne consegue che a decorrere dal prossimo 1° luglio la scheda carburante non potrà più in alcun modo essere utilizzata.

SEGUE



Per inciso, si fa presente che sono esclusi dalla fatturazione elettronica i distributori di carburanti rientranti nel regime dei cd. Minimi e Forfetari (si tratta comunque di ipotesi assolutamente marginali che è poco probabile si verifichino).

La disciplina di riferimento, oltre che nella L. 27 dicembre 2017, n. 205 è contenuta nel recentissimo provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2018 e nella Circolare esplicativa n. 8 sempre del 30 aprile 2018.

CARBURANTE PER ORA ESCLUSO DALLA FATTURA ELETTRONICA

Premesso che a decorrere dal 1° gennaio 2019 la fatturazione elettronica sarà un obbligo generalizzato, la fatturazione elettronica dal 1° luglio 2018 non riguarda le cessioni di benzina per motori che fanno parte di:

- gruppi elettrogeni;
- impianti di riscaldamento;
- attrezzi vari;
- utensili da giardinaggio
- e così via.

La Circolare n. 8/2018 fa presente che l'obbligo di fattura elettronica interessa solo le cessioni di benzina e gasolio, quindi gli altri carburanti non sono interessati dall'obbligo di fatturazione elettronica: viene precisato che per tali altri carburanti (es. GPL e metano) fino al 31/12/2018 si utilizzerà ancora la scheda carburanti, effettuando tuttavia, il pagamento esclusivamente con mezzi tracciabili (vedi oltre per la definizione di mezzi tracciabili).

ACQUISTI PLURIMI TRA CUI CARBURANTE

Se si effettuano, contestualmente o in momenti diversi, più operazioni che trovano esposizione in un'unica fattura, qualora queste si riferiscano anche ad un acquisto di carburante, l'intera fattura dovrà essere emessa in modalità elettronica.

ESEMPIO n. 1

- Si fa il pieno di benzina: € 120,00
- Si cambia l'olio al motore: € 30,00
- Si cambiano le spazzole del tergicristallo: € 20,00
- Si lava la macchina: € 15,00

Se si paga in unica soluzione andrà emessa un'unica fattura elettronica.

SEGUE

ESEMPIO n. 2

- Si fa il pieno di benzina: € 100,00
- Si compra una bottiglia di acqua minerale: € 3,00

Se si paga in unica soluzione andrà emessa una unica fattura elettronica.

FATTURA ELETTRONICA CUMULATIVA PER ACQUISTI DEL MESE

Ci si può anche accordare con il gestore dell'impianto di distribuzione di carburante che venga emessa un'unica fattura elettronica, cumulando tutti gli acquisti di carburante effettuati nel mese. In questo caso, però, all'atto del rifornimento il gestore dovrà essere rilasciata dal gestore un DDT – documento di trasporto che contenga i seguenti dati:

- indicazione della data;
- generalità del cedente;
- generalità del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto;
- descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti.

Il gestore in questo caso potrà mettere un'unica fattura (elettronica), entro il 15 del mese successivo, che riepiloghi tutte le operazioni avvenute nel mese precedente tra i medesimi soggetti. Va sottolineato che, ove contenenti le informazioni necessarie, potranno essere utilizzati anche i buoni consegna emessi dalle attrezzature automatiche (cd. distributori automatici).

Resta il fatto che ogni singolo acquisto nel corso del mese deve essere effettuato mediante uno dei sistemi di pagamento oltre indicati.

ACQUISTO CARBURANTE – CHE DATI FORNIRE AL GESTORE DELL'IMPIANTO

Si ripete che per detrarre l'IVA e dedurre il costo dal 1° luglio 2018 occorre la fattura elettronica. In questo caso, all'atto del rifornimento occorrerà fornire al gestore dell'impianto i dati anagrafici (società, ditta, lavoratore autonomo, ente), compresa la partita IVA ed eventualmente il codice destinatario o la PEC (vedi oltre per approfondimenti).

Si ricorda che se l'importo della fattura non supera i € 100,00 è possibile fornire la sola partita IVA (fattura semplificata), oltre alla PEC o al codice identificativo di 7 cifre.

Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2018 anticipa che sta per debuttare un'App in grado di leggere il QRCode generato da un servizio web che potrà essere mostrato da parte dell'automobilista al gestore dell'impianto per consentire a quest'ultimo di acquisire in automatico i dati iden-

SEGUE

tificativi IVA necessari per predisporre la fattura elettronica. Ciò contribuirà sensibilmente a ridurre le "code" al distributore di benzina.

L'app è accessibile mediante credenziali Fisconline/Entratel.

Tra gli elementi individuati come obbligatori da inserire nella fattura elettronica non figura la targa o altro estremo identificativo del veicolo (casa costruttrice, modello, ecc.), al quale il carburante è destinato come è (era) invece previsto per la c.d. "scheda carburante". Non compaiono nella fattura elettronica neanche i km percorsi.

Questi dati, quindi, non sono obbligatori, ma la stessa Agenzia delle Entrate ne suggerisce, al fine di individuare il veicolo, l'indicazione da inserire nel campo "Mezzo Trasporto" allo scopo di dimostrare l'inerenza della spesa all'attività. Infatti:

- per alcune vetture l'IVA e il costo potrebbero essere detraibili/deducibili al 100% (camion o furgoni);
- per altre l'IVA e costo potrebbero essere deducibili al 40% - 20% (ordinarie autovetture).

Si coglie l'occasione per far nuovamente presente che i limiti di detrazione dell'IVA e di deducibilità dei costi non hanno subito alcune modifiche.

COME ACQUISIRE LA FATTURA ELETTRONICA

La fattura elettronica non verrà consegnata dal gestore dell'impianto all'atto del rifornimento.

Ciò non toglie che il gestore, per atto di cortesia, potrà rilasciare la fattura cartacea che, però, ai fini fiscali, si ripete, non ha alcun valore.

La fattura elettronica arriverà all'acquirente del carburante attraverso le seguenti modalità, scelta dal contribuente:

- 1) sistema di posta elettronica certificata, "PEC";
- 2) sistema di cooperazione applicativa, su rete Internet, con servizio esposto tramite modello "web service";
- 3) sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo FTP.

Ci soffermiamo sulla PEC posto che, presumibilmente, almeno in questa prima fase di applicazione della normativa potrebbe essere il canale maggiormente utilizzato dagli acquirenti di carburanti, anche se sin d'ora si suggerisce di utilizzare il codice identificativo di 7 cifre (vedi oltre).

Tutti o quasi i titolari di partita IVA hanno la PEC: dunque la fattura elettronica arriverà tramite questo canale, se ovviamente l'Agenzia delle Entrate è a conoscenza della PEC.

Inoltre, è anche possibile utilizzare un codice numerico di 7 cifre, ovvero il cosiddetto codice destinatario (che generalmente è fornito dall'intermediario o dalla propria softwarehouse): fornendo detto codi-

SEGUE



ce al distributore di benzina/gasolio la fattura arriverà telematicamente all'interno del Sistema di interscambio e potrà essere prelevata accedendovi direttamente o tramite professionista incaricato. Come già anticipato, per questioni di praticità contabile, è caldamente raccomandato quest'ultimo criterio.

In assenza di PEC e di codice di identificazione, secondo il Provvedimento 30/04/2018, la SDI archivia la fattura elettronica nell'area riservata del contribuente sul sito dell'Agenzia delle Entrate; il contribuente vi potrà accedere e prelevare la fattura.

L'Agenzia informa che se chi acquista carburante è un soggetto fiscalmente residente in Italia, ovvero è stabilito o identificato in Italia, può conservare in rete, a costo zero, le fatture elettroniche e le note di variazione trasmesse/ricevute attraverso il Sistema di interscambio, utilizzando il servizio di conservazione elettronica fornito dall'Agenzia delle Entrate, dopo aver aderito, anche tramite intermediari, all'accordo di servizio pubblicato nell'area riservata del sito *web* dell'Agenzia.

L'Agenzia informa altresì che sarà a breve predisposto un servizio di ricerca, consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche emesse e ricevute all'interno di un'area riservata del sito delle Entrate.

CESSIONE DI CARBURANTI E MODALITÀ DI PAGAMENTO

Il carburante al fine di consentire la detraibilità dell'IVA e la deducibilità del costo dovrà essere pagato tramite:

- carte di credito;
- carte di debito;
- carte prepagate;
- assegni, bancari e postali, circolari e non;
- vaglia cambiari e postali;
- bonifico bancario o postale;
- card, applicazioni per smartphone/tablet, dispositivi elettronici vari, ecc. che consentono l'acquisto di carburante con addebito diretto del costo su conto corrente o sulla carta di credito.

In prima approssimazione è ovvio che lo strumento di pagamento debba essere riferito al soggetto che intende detrarre la spesa (dunque a meno che non si tratta di imprenditore individuale o libero professionista si tratta della società o ente), tuttavia l'Agenzia delle Entrate ha preso in considerazione anche l'ipotesi in cui la spesa sia sostenuta in prima battuta da un soggetto esterno (dipendente o amministratore in trasferta) e venga poi rimborsata dalla società al medesimo che l'ha sostenuta nell'interesse della società medesima.

SEGUE



L'ACQUISTO FATTO DAL DIPENDENTE/AMMINISTRATORE IN TRASFERTA

Ebbene, se il pagamento è avvenuto con carta di credito/debito/prepagata personale del dipendente/amministratore (altro mezzo di pagamento idoneo, ma mai in contanti) e il relativo ammontare gli viene rimborsato, avvalendosi sempre di una delle modalità individuate dalla Legge di Bilancio (ad esempio, la società rimborsa al dipendente tramite bonifico bancario unitamente alla retribuzione, oppure rimborsa dietro presentazione di nota spese anche non in coincidenza del pagamento dello stipendio), la riferibilità della spesa al datore di lavoro ne consente la deducibilità (sempre nei limiti di legge).

Ciò detto è opportuno allertare i dipendenti/amministratori che, nella nota spese con la quale chiedono il rimborso alla propria società, devono allegare copia della ricevuta di pagamento della propria carta di credito/debito ovvero fotocopia dell'assegno a propria firma rilasciato al gestore dell'impianto.

CREDITO D'IMPOSTA CONCESSO AL GESTORE DELL'IMPIANTO

In base all'art. 1, comma 924, della Legge di Bilancio 2018, agli esercenti di impianti di distribuzione di carburante spetta un credito d'imposta pari al 50% del totale delle commissioni addebitate per le transazioni effettuate, a partire dal 1° luglio 2018, tramite sistemi di pagamento elettronico mediante carte di credito, emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, sesto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605; la Circolare n. 8/2018 precisa che detto credito d'imposta spetta anche nel caso di pagamento elettronico con carte di debito o prepagate. Il credito d'imposta riconosciuto al gestore dell'impianto è soggetto ai limite del "de minimis" previsto dalla normativa UE.

Lo studio resta a disposizione per eventuali chiarimenti.

Cordiali saluti



RASSEGNA TRIBUTARIA

di [Claudia Romano](#) - Centro Studi Fiscali Seac

Visualizza l'atto



Ordinanza della Corte di Cassazione 01.03.2018 n. 4851

DUE DIPENDENTI PART TIME NON COMPORTANO L'IMMEDIATO PAGAMENTO DELL'IRAP

E' opportuno verificare se l'attività può essere equiparata ad una collaborazione a tempo pieno

L'Agenzia delle Entrate notificava ad un **medico di base**, convenzionato SSN, un **avviso di accertamento** dove veniva respinta la **richiesta di rimborso IRAP** per gli anni dal 2006 al 2008. Il contribuente impugnava l'avviso e la Commissione Tributaria Provinciale ne accoglieva il ricorso.

L'Agenzia delle Entrate ricorreva in appello e la **Commissione Tributaria Regionale** riformava la decisione di primo grado, ritenendo **infondata la richiesta di rimborso IRAP**.

Il contribuente impugnava la sentenza di appello ricorrendo in Cassazione, **censurando** (per violazione di norme di diritto sostanziali) **l'operato della CTR**. La decisione della Commissione Tributaria Regionale si era, infatti, basata principalmente su un'**enfattizzazione dell'ammontare dei costi** sopportati dal contribuente per lo svolgimento dell'attività senza fare riferimento al principio dell'autonoma organizzazione.

La Corte di Cassazione, richiamando altre sentenze, precisa che riguardo al **presupposto dell'IRAP**, il requisito dell'**autonoma organizzazione ricorre** quando il contribuente sia responsabile dell'organizzazione, impieghi beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività, oppure impieghi più di un collaboratore **con mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive**. Precisa, inoltre, che il valore assoluto dei compensi e dei costi, non costituiscono elementi utili per il presupposto dell'autonoma organizzazione di un professionista.

La Suprema Corte, infine, evidenzia che la CTR ha trascurato degli indicatori importanti forniti dal contribuente in fase di giudizio, quali la **presenza di due dipendenti part-time**, per mansioni di segreteria e pulizia; tale situazione, per la Corte di Cassazione, **non comporta l'assoggettamento immediato all'IRAP**. Rimane, infatti, in capo al giudice di merito **indagare sulle concrete modalità di impiego delle due unità lavorative part-time** e verificare se l'attività di collaborazione delle stesse possa essere considerata equivalente ad un'unità lavorativa a tempo pieno.

La Suprema Corte sostiene vi sia stata una scorretta applicazione delle norme di diritto, che prevedono un'indispensabile indagine di merito che la CTR ha erroneamente eluso.

La Corte di Cassazione, pertanto, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR, cui demanda di provvedere anche sulle spese di giudizio.

Visualizza l'atto



Ordinanza della Corte di Cassazione 03.05.2018, n. 10481

L'ASSENZA DEL CRITERIO DI CALCOLO DEGLI INTERESSI RENDE NULLA LA CARTELLA DI PAGAMENTO

Il contribuente deve essere messo in grado di verificare la correttezza nel calcolo degli interessi

Ad una contribuente veniva notificata una **cartella di pagamento**, risultante da un **avviso di accertamento divenuto definitivo**, a seguito di sentenza irrevocabile, per l'iscrizione a ruolo per **somme dovute ai fini IRPEF per l'anno 1996**. La predetta cartella veniva impugnata, ma la Commissione Tributaria Provinciale respingeva il ricorso.

La contribuente, pertanto, proponeva ricorso in appello e la Commissione Tributaria Regionale annullava la cartella, limitatamente all'importo degli interessi dovuti, mancando l'indicazione dei criteri di calcolo.

L'Agenzia delle Entrate impugna la sentenza della CTR ricorrendo in Cassazione, adducendo due motivi. Con **primo motivo** del ricorso veniva dedotta la **violazione e falsa applicazione della normativa** con riguardo alla **riscossione** delle imposte mediante ruoli, al **conteggio degli interessi** e alle cartelle di pagamento, **sostenendo che non fosse necessario esplicitare nella cartella di pagamento** (redatta tra l'altro secondo approvati modelli ministeriali) **i criteri di calcolo degli interessi**, essendo gli stessi rigidamente predeterminati per legge.

Con **secondo motivo** l'Agenzia delle Entrate ritiene che vi sia stata **violazione e falsa applicazione della legge, laddove la CTR ha sancito la nullità della cartella di pagamento** per mancata allegazione, alla stessa, della sentenza definitiva, emessa a seguito dell'impugnazione dell'avviso di accertamento.

La Corte di Cassazione ritiene che il primo motivo di ricorso si ponga in aperta contraddizione con i principi giurisprudenziali, evidenziando che più volte è stato ribadito il principio secondo il quale, in tema di riscossione delle imposte, **"la cartella di pagamento degli interessi maturati su un debito tributario dev'essere motivata, dal momento che il contribuente dev'essere messo in grado di verificare la correttezza nel calcolo degli interessi"**. In assenza di tale motivazione, pertanto, la pretesa dell'amministrazione finanziaria deve considerarsi nulla in quanto non consente al contribuente di risalire alla modalità di determinazione degli interessi.

Riguardo al secondo motivo, inoltre, la Suprema Corte ritiene che la CTR opera una semplice riproduzione della motivazione della sentenza, senza considerare l'allegazione della sentenza, sull'impugnazione dell'avviso di accertamento, un presupposto fondamentale per la propria decisione.

La Corte di Cassazione respinge il ricorso senza necessità di provvedere alle spese, non essendosi costituita in giudizio la contribuente.

