

Circolare n. 10 /2007

Decreto extra-gettito: Nuove disposizioni fiscali

Premessa

Con la presente circolare si illustrano le principali novità introdotte dalla legge n. 127 del 3 agosto 2007 di conversione del decreto legge n. 81 del 2 luglio 2007 (cosiddetto decreto extra-gettito). Ricordando che nella nostra circolare n. 8 del 13 settembre 2007 sono già state analizzate le disposizioni relative alle auto aziendali.

Indice argomenti

1. Studi di settore ed Indicatori di Normalità Economica (Art. 15 comma 3 bis);
2. Elenco clienti e fornitori (Art. 15 comma 3 ter);
3. Irap ed oneri contributivi nel lavoro subordinato privato (Art. 15 bis commi 1- 6);

1. Studi di settore ed Indicatori di Normalità Economica

La disciplina degli Studi di Settore¹ prevede che gli Uffici del Dipartimento delle Entrate elaborino, in relazione ai vari ambiti economici, appositi studi, i quali rilevano le relazioni esistenti tra le variabili contabili e quelle strutturali, sia interne (processo produttivo, area di vendita, ecc.) che esterne all'azienda o all'attività professionale (andamento della domanda, livello dei prezzi, concorrenza, ecc.).

Nel corso del biennio 2006-2007 la disciplina degli studi di settore ha subito rilevanti modifiche a seguito dei provvedimenti della Manovra Bis (D.L. 4 luglio 2006, n. 223), Finanziaria 2007² (L. 27 dicembre 2006, n. 296) e ultimo il D.L. 81/2007 (decreto extragetito).

In seguito all'entrata in vigore della Manovra Bis è stata modificata la precedente disciplina che prevedeva l'accertamento, da parte dell'amministrazione finanziaria, qualora il contribuente risultava dal calcolo degli studi di settore "non congruo" per almeno due anni negli ultimi tre.

Attualmente, in seguito alle modifiche introdotte, l'accertamento da studi di settore è possibile anche qualora un contribuente risulti non congruo per un solo anno.

¹ Art. 62 bis, D.L. 30 agosto 1993, n. 331

² Si veda la nostra circolare n. 4 – 2007 Finanziaria 2007 disposizioni volte al contrasto dell'evasione e al recupero della base imponibile

Un'altra modifica, intervenuta in sede di redazione della Legge Finanziaria 2007, è l'entrata in vigore dei cosiddetti "Indicatori di Normalità Economica". Tali "indicatori" sono ritenuti in grado di rilevare la presenza di ricavi, compensi e corrispettivi non dichiarati dal contribuente in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta.

La circolare ministeriale n. 31 del 22 maggio 2007 ha chiarito che alla tradizionale analisi della congruità dei ricavi o compensi dichiarati, che scaturiscono dal calcolo degli studi di settore, basata sulla "funzione di ricavo/compenso", si aggiunge anche quella della "normalità economica".

Qualora, ci sia una incoerenza, quindi un incremento, tra i ricavi stimati dagli indicatori e quelli stimati dagli studi di settore, gli eventuali maggiori ricavi o compensi determinati mediante gli indicatori devono essere sommati, al "ricavo/compenso puntuale" ed al "ricavo/compenso minimo calcolato negli studi di settore".

Esempio

- | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| - Ricavi puntuali derivanti dall'applicazione dello studio di settore. | 1.000 |
| - Maggiori ricavi derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica | 100 |
| - Ricavi puntuali complessivi derivanti dall'applicazione dello studio di settore dall'applicazione degli indicatori di normalità economica | 1.100 |

Il contribuente è considerato "congruo" alle risultanze degli studi di settore se i ricavi o compensi dichiarati sono uguali o superiori a 1.100.

La circolare ministeriale n. 38 del 13 giugno 2007 ha parzialmente depotenziato gli indicatori di normalità, in quanto ha previsto che la revisione degli studi di settore prevista per il triennio 2007-2009 rappresenterà anche un affinamento degli stessi indicatori di normalità, con la conseguenza che solo in fase di contraddittorio con l'amministrazione finanziaria si valuterà la posizione del contribuente in base agli indicatori di normalità economica.

Tale validità agli indicatori di normalità economica è stata definitivamente chiarita dall'art. 15 del decreto sull'extragettito.

Il decreto ha stabilito che i contribuenti saranno "congrui" qualora i loro ricavi siano maggiori tra: il ricavo minimo (il quale tiene conto degli indicatori di normalità) ed il ricavo puntuale (calcolo tradizionale).

L'adeguamento al ricavo calcolato impedisce all'amministrazione di procedere all'accertamento analitico-induttivo, infatti, in seguito alle modifiche effettuate in sede di redazione della Legge Finanziaria 2007, all'articolo 10, comma 4bis, della Legge 600 del 1973 è stata prevista l'inibizione all'accertamento analitico-induttivo nei confronti dei quei contribuenti che risultano congrui, anche in seguito ad adeguamento, sempre che tale adeguamento non superi il 40% dei ricavi dichiarati fino al limite quantitativo di 50.000,00 Euro.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate³ ha chiarito quale sia l'efficacia probatoria degli Indicatori di Normalità Economica, attribuendo all'ufficio l'onere della prova. Infatti sarà lo stesso ufficio a dover fornire elementi probatori per avvalorare i maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica.

Infine, il Decreto extragettilo sancisce definitivamente la natura sperimentale degli indicatori di normalità economica e precisa che i contribuenti che risultano "congrui" in seguito al calcolo degli studi di settore ovvero che si sono adeguati al ricavo puntuale (calcolo tradizionale) non potranno subire accertamenti anche qualora il ricavo dichiarato o di adeguamento sia inferiore al ricavo "minimo" cioè il ricavo calcolato tenendo conto degli Indicatori di Normalità.

Qualora l'ufficio esegua comunque un accertamento il contribuente potrà e dovrà richiedere adeguata motivazioni.

2. Elenco Clienti e Fornitori

La "manovra-bis"⁴, entrata in vigore nel 2006, ha reintrodotto, a distanza di 12 anni, la trasmissione per via telematica degli elenchi clienti e fornitori.

L'adempimento consiste nel comunicare all'amministrazione finanziaria l'elenco dei soggetti nei confronti dei quali sono state emesse fatture (clienti) e l'elenco dei soggetti dai quali sono stati effettuati acquisti (fornitori).

Secondo quanto disposto dalla manovra bis i contribuenti devono effettuare l'invio degli elenchi entro sessanta giorni dal termine previsto per la presentazione della comunicazione annuale dati IVA, quindi, entro il 29 aprile di ciascun anno con riferimento alle operazioni relative all'anno d'imposta precedente.

L'adempimento inizialmente spettava a tutti i contribuenti titolari di partita Iva, ma, con l'entrata in vigore del decreto sull'extra gettilo l'invio degli elenchi è obbligatorio solo per contribuenti che nel 2006 si sono trovati in regime di contabilità ordinaria, ad eccezione degli

³ Circolare Ministeriale n. 41 del 6 luglio 2007

⁴ Articolo 37, commi 8 e 9, del Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248

esercenti arti e professioni⁵ che sono esonerati anche qualora siano in regime di contabilità ordinaria per obbligo o per opzione.

Pertanto i soggetti che nel 2006 erano in contabilità semplificata⁶, hanno la possibilità di rinviare al 2008 il primo invio dell'elenco clienti e fornitori.

I soggetti in regime di contabilità semplificata possono essere le:

- Ditte individuali;
- Società in nome collettivo;
- Società in accomandita semplice ed equiparate;

inoltre tali soggetti per aderire al regime della contabilità semplificata, devono aver conseguito, con riferimento all'anno precedente, ricavi non superiori ad Euro 309.874,14, se hanno per oggetto prestazioni di servizi, ed Euro 516.456,90 per le altre attività.

Tutto ciò decade qualora i soggetti di cui sopra, pur avendo conseguito ricavi inferiori ad i limiti previsti, abbiano comunque esercitato l'opzione per l'adesione al regime di contabilità ordinaria.

Si precisa che, solo per il 2006, restano comunque esonerati dal dover adempiere all'invio dell'elenco clienti e fornitori le:

- Associazioni di promozione sociale⁷;
- Associazioni di volontariato iscritte nei registri Nazionali, regionali e provinciali;
- Onlus.

Inoltre, per espressa esclusione della norma, restano esclusi dall'invio dell'elenco Clienti e Fornitori anche quando la stessa entrerà pienamente a regime:

- i contribuenti minimi in franchigia⁸;
- lo Stato, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico⁹
- organismi che hanno come oggetto principale un'attività essenzialmente senza fine di lucro¹⁰.

L'invio dell'elenco clienti e fornitori, come detto in precedenza consiste nel informare l'amministrazione finanziaria di tutte le operazioni di acquisti e vendite effettuate con fattura.

⁵ Di cui all'art. 19 del Dpr 600 del 1973

⁶ Artt. 18 e 19 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

⁷ Legge 383 del 7 dicembre 2000 art. 2 comma 1: Sono considerate associazioni di promozione sociale le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati.

⁸ di cui all'articolo 6 32-bis del dPR n. 633 del 1972

⁹ Per le sole operazioni effettuate e ricevute nell'ambito di attività istituzionali, ossia diverse da quelle previste dall'articolo 4 del dPR n. 633 del 1972

¹⁰ Resta comunque l'obbligo di comunicazione dei dati relativi alle attività commerciali e agricole poste in essere ancorché in via residuale

Tale elenco, entrerà definitivamente a pieno regime solo dal periodo d'imposta 2008; per i periodi d'imposta 2006 e 2007, tra le altre semplificazioni, sarà possibile includere nell'elenco clienti solo i soggetti titolari di partita Iva, (escludendo quindi tutti gli altri) ed inoltre sarà sufficiente che lo stesso contenga l'indicazione della sola partita Iva, sia dei clienti che dei fornitori, e non del Codice Fiscale.

Gli elementi tassativi da inviare all'amministrazione finanziaria sono i seguenti:

- il codice fiscale, nonché la partita Iva del soggetto che effettua la comunicazione;
- l'anno di riferimento;
- il codice fiscale dei soggetti nei confronti dei quali sono state emesse fatture nell'anno considerato, operando una distinzione per ogni soggetto cointestatario;
- la partita Iva, se posseduta, dei soggetti nei confronti dei quali sono state emesse fatture nell'anno al quale si fa riferimento;
- il codice fiscale e la partita Iva dei soggetti dai quali sono stati effettuati acquisti rientranti nel campo di applicazione dell'Iva;
- per ogni cliente o fornitore, l'ammontare complessivo delle operazioni svolte, distinto tra operazioni imponibili, non imponibili ed esenti, al netto delle note di variazione, e l'ammontare dell'Iva relativa;
- per ogni soggetto e per ciascuna operazione indicata, l'ammontare complessivo delle eventuali note di variazione e dell'eventuale Iva riguardanti anni precedenti.

Inoltre, è attribuita la facoltà al contribuente interessato di non comunicare i dati concernenti le operazioni documentate da fattura di seguito riportate:

- operazioni attive o passive di ammontare inferiore a Euro 154,94, registrate cumulativamente ai sensi dell'art. 6 D.P.R. 695/1996;
- cessioni e prestazioni non soggette a registrazione ai fini Iva;
- operazioni d'acquisto da non registrare agli effetti Iva;
- cessioni e prestazioni, i cui corrispettivi sono stati contabilizzati ex art. 24 D.P.R. 633/1972¹¹.

Di seguito viene riportata una tabella riepilogativa delle informazioni da inviare, vengono confrontati gli anni d'imposta 2006 – 2007, in cui sono previste alcune semplificazioni, e l'anno d'imposta 2008 in cui l'invio dell'elenco clienti e fornitori entrerà definitivamente a regime.

Tabella 1 : Invio elenchi clienti e fornitori

	Anni d'imposta 2006 -2007	Anni d'imposta dal 2008
Soggetti obbligati	Tutti i titolari di partita Iva in regime di	Tutti i titolari di partita Iva

¹¹ Es.: commercianti al minuto

	contabilità ordinaria (tranne esercenti Arti o Professioni)	
Elementi informativi richiesti	<p>Codice fiscale e partita Iva del soggetto cui si riferisce l'elenco; anno di riferimento; partita Iva del cliente; partita Iva del fornitore;</p> <p>per ogni cliente o fornitore, ammontare complessivo delle operazioni svolte nell'anno, distinte tra imponibili, non imponibili ed esenti, al netto delle note di variazione, nonché ammontare della relativa Iva; importo complessivo delle eventuali note di variazione e dell'eventuale Iva, con riguardo ad annualità precedenti.</p>	<p>Codice fiscale e partita Iva del soggetto cui si riferisce l'elenco; anno di riferimento; codice fiscale ed eventuale partita Iva del cliente; codice fiscale ed eventuale partita Iva del fornitore;</p> <p>per ogni cliente o fornitore, ammontare complessivo delle operazioni svolte nell'anno, distinte tra imponibili, non imponibili ed esenti, al netto delle note di variazione, nonché ammontare della relativa Iva; importo complessivo delle eventuali note di variazione e dell'eventuale Iva, con riguardo ad annualità precedenti.</p>
Elementi informativi non richiesti	<p>Codice fiscale dei clienti e fornitori; dati delle fatture emesse o ricevute di importo inferiore a Euro 154,94 registrate cumulativamente; dati delle fatture emesse o ricevute non soggette a registrazione agli effetti Iva; dati delle fatture emesse contabilizzate nel registro dei corrispettivi.</p>	
Operazioni escluse	<p>Operazioni rilevanti ai fini Iva: cessioni e acquisti di beni e servizi intracomunitari; importazioni; esportazioni, tranne quelle indirette (esportazioni nei confronti degli esportatori abituali).</p>	
Individuazione dell'anno di riferimento	<p>Anno risultante dalla fattura di acquisto o vendita o dalla nota di variazione, indipendentemente dal momento di registrazione dell'operazione.</p>	

Tempi di trasmissione	Per l'anno 2006: entro il 15 ottobre 2007 per i contribuenti tenuti alle liquidazioni mensili; entro il 15 novembre 2007 per i soggetti con volume d'affari che consente l'opzione per la liquidazione trimestrale.	Entro il 29 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento.
-----------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------

3. Irap e di oneri contributivi nel lavoro subordinato privato (Art. 15 bis commi 1- 6)

Le novità in materia di IRAP¹² introdotte dall'art. 15 bis del decreto sull'extra-gettito, consistono nell'estensione anche alle imprese di assicurative, alle banche ed agli altri enti finanziari, di quanto già previsto dalla Legge Finanziaria 2007, ai commi da 266 a 270.

La legge Finanziaria, che a sua volta aveva già introdotto modifiche alle disposizioni previste dal D.Lgs. 446/1997, ha modificato le disposizioni per la determinazione della base imponibile ed ha previsto ulteriori deduzioni per la riduzione del cosiddetto "cuneo fiscale".

Il cuneo fiscale è la differenza tra il costo del lavoro sostenuto dall'impresa e la retribuzione netta che resta a disposizione del lavoratore ed è costituito dalle imposte e dai contributi commisurati alle retribuzioni, che sono pagati dal datore di lavoro e dal lavoratore.

Pertanto lo si può definire come un insieme eterogeneo di elementi, (che gravano su diversi soggetti), che di fatto riducono il reddito disponibile dei lavoratori ed aumentano i costi delle imprese.

L'agevolazione, che si basa essenzialmente su due tipologie di deduzioni collegate ai costi gravanti sul lavoro (una deduzione forfetaria e una deduzione per imprese che utilizzano lavoratori svantaggiati), potrà essere usufruita anche dalle imprese bancarie, le assicurazioni e altri enti finanziari. Dette imprese potranno usufruire anche della deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali relativo al personale assunto a tempo indeterminato.

L'agevolazione di cui sopra consiste in una deduzione di cinquemila euro annui per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta (tele importo si raddoppia se l'impresa opera nelle seguenti regioni: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia).

¹² Vedi nostra circolare n. 7 – 2007 Finanziaria 2007 Cuneo Fiscale

Limitatamente alle imprese bancarie e finanziarie è stata apportata una ulteriore modifica per la determinazione della base imponibile Irap, infatti, gli interessi passivi e gli oneri assimilati sono parzialmente deducibili¹³.

Tale disposizione sul rapporto di deducibilità degli interessi non si applica alla Banca d'Italia e all'Ufficio italiano cambi.

Il nuovo testo dell'articolo 15-bis prevede che di queste maggiori deduzioni si terrà conto nella dichiarazione dei redditi per l'anno in corso, Unico 2008, pur potendo il contribuente prendere in considerazione i suddetti importi a credito nel versamento del secondo acconto 2007.

Questo implica che il calcolo dell'ammontare del secondo acconto non sarà fatto sulla base della reale imposta versata per l'anno precedente ma scaturirà da una determinazione "virtuale" della corretta imposta 2006, tenuto conto delle nuove deduzioni ammesse dal decreto sull'extra-gettito.

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Napoli, 22 ottobre 2007

Dott. Salvatore Di Carlo

¹³ per la parte corrispondente al rapporto:
tra l'ammontare delle voci da 10 a 90 dell' attivo dello stato patrimoniale (compresa la voce 190 del passivo) e il totale delle voci dell'attivo dello stato patrimoniale, con l'esclusione della voce 130, compresa la voce 190 del passivo e assumendo le voci 110 e 120 dell'attivo al netto del costo delle attività materiali e immateriali utilizzate in base a contratti di leasing (nuovo art. 6, c. 1, 1 ter e 5, D.Lgs. 446/1997).