
**Circolare di
studio n. 03/2018**

Data: 5 novembre 2018

STUDIO SANGUIGNI

Sommario

Sommario.....	2
Bene a sapersi	2
Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione.....	2
Ravvedimento operoso per omessa compilazione quadro RW	4
Omissione degli adempimenti connessi all'applicazione del sistema dell'inversione contabile o reverse charge.....	6
Detrazione spese veterinarie.....	7
Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010	9

Bene a sapersi

Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione

Lo schema del decreto legge fiscale approvato dal Consiglio dei Ministri il 13 ottobre scorso e riscritto il successivo giorno 20, prevede, tra l'altro, salvo eventuali successive variazioni, una nuova definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione, per le risorse proprie comunitarie.

Ai fini procedurali:

- il debitore avrà la possibilità di beneficiare dell'abbattimento delle sanzioni comprese nel carico e degli interessi di mora, come nelle due precedenti "rottamazioni", ma, rispetto ad esse, fruirà di condizioni più favorevoli, poiché:
 - potrà effettuare il pagamento delle somme dovute in un arco di tempo particolarmente ampio (cinque anni);
 - potrà utilizzare in compensazione, per tutti i versamenti necessari a perfezionare la definizione, i crediti non prescritti, certi liquidi ed esigibili, per somministrazioni, forniture, appalti e servizi, anche professionali, maturati nei confronti della Pubblica amministrazione;
 - se eseguirà il pagamento verrà eseguito in forma rateale, il medesimo sarà assoggettato a un tasso di interesse ridotto, pari al 2% annuo;
 - provvedendo al versamento della prima o dell'unica rata delle somme dovute potrà ottenere l'estinzione delle procedure esecutive avviate prima dell'adesione alla definizione;tenendo presente che, in termini generali, i debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 possano essere estinti con il pagamento del capitale e degli interessi iscritti a ruolo (nonché dell'aggio, dei diritti di notifica della cartella di pagamento e delle spese esecutive eventualmente maturate), senza versare le sanzioni incluse negli stessi carichi, gli interessi di mora e le cosiddette "sanzioni civili", accessorie ai crediti di natura previdenziale, tenendo in considerazione che il pagamento delle somme dovute può avvenire:
 - *in unica soluzione*, entro il 31 luglio 2019;

oppure:

- *dilazionato in un numero massimo di dieci rate consecutive di pari importo* scadenti il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2019 (alle quali non trova applicazione l'art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602/1973 e, come detto, gli interessi da corrispondere devono risultare calcolati al tasso del 2% annuo);
- è stato posto a carico dell'agente della riscossione l'onere di fornire i dati necessari per la coerente individuazione dei carichi definibili presso i propri sportelli e/o in apposita area del sito internet del medesimo;
- il debitore, per aderire alla definizione, deve presentare e/o integrare, entro il 30 aprile 2019, la dichiarazione all'agente della riscossione, con le modalità e in conformità alla modulistica pubblicate dallo stesso agente sul proprio sito internet entro quindici giorni dall'entrata in vigore del decreto-legge, nella quale deve anche:
 - specificare il numero di rate prescelto per l'eventuale pagamento dilazionato;
 - assumere l'impegno a rinunciare ai giudizi pendenti relativi ai carichi che intende definire, i cui giudizi:
 - verranno sospesi dal giudice, fino al pagamento di quanto dovuto, dietro presentazione di copia della dichiarazione in argomento;;
 - si estingueranno con la produzione, a cura di una delle parti, della documentazione attestante i versamenti eseguiti per perfezionare la definizione;mentre se le somme dovute non verranno integralmente pagate (e, quindi, la definizione non si perfeziona), la sospensione del giudizio verrà revocata dal giudice su istanza di una delle predette parti.

Per quanto attiene alla determinazione dell'ammontare delle somme da versare per la definizione a titolo:

- di capitale e di interessi iscritti a ruolo;
 - di aggio;
 - di spese esecutive;
- e:
- di diritti di notifica della cartella di pagamento;

si devono prendere in considerazione unicamente gli importi già pagati allo stesso titolo, per cui:

- se il debitore ha già interamente versato le medesime somme con precedenti corresponsioni parziali, deve, comunque, dichiarare la sua volontà di aderire alla definizione per beneficiare degli effetti di quest'ultima;

tenendo in considerazione che:

- restano, comunque, definitivamente acquisite e non sono rimborsabili le somme versate a qualunque titolo, relativamente ai debiti definibili, anche anteriormente alla definizione.

La presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione, che, in concreto, determina oltre alla sospensione dei termini di prescrizione e decadenza e degli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di tale presentazione, determina:

- l'inibizione all'iscrizione di nuovi fermi amministrativi e ipoteche, con salvezza di quelli già iscritti alla predetta data;
- il divieto di avviare nuove procedure esecutive, nonché di proseguire quelle già avviate in precedenza, a meno che non si sia già tenuto il primo incanto con esito positivo;

- la condizione di "non inadempienza" (e, perciò, di "regolarità") del debitore nell'ambito della procedura di erogazione dei rimborsi d'imposta, nonché ai fini della verifica della morosità da ruolo, per un importo superiore a € 5.000,00, all'atto del pagamento, da parte delle Pubbliche amministrazioni e delle società a totale partecipazione pubblica, di somme di ammontare pari almeno allo stesso importo;

e, quindi, l'agente della riscossione, *a seguito della presentazione della dichiarazione*, anche se la verifica risultasse aver già avuto luogo in precedenza, sarà tenuto a non effettuare il conseguente pignoramento.

Ravvedimento operoso per omessa compilazione quadro RW

Il quadro RW dell'adempimento dichiarativo dei redditi che deve essere compilato:

- dalle persone fisiche (modello Redditi PF);
- dalle società semplici ed enti equiparati (modello Redditi SP);
- dagli enti non commerciali residenti (modello Redditi ENC);

che detengono investimenti e attività estere di natura finanziaria a titolo di proprietà o altro diritto reale, tassabili in Italia, anche se, come regola, lo stesso deve essere valutato come un quadro non reddituale, rientrando nella più ampia disciplina del cosiddetto *monitoraggio fiscale*.

La violazione degli obblighi dichiarativi è oggetto delle sanzioni disciplinate dall'art. 5 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 e successive variazioni, ai sensi del quale la violazione dell'obbligo di monitoraggio fiscale risulta punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 3% al 15% degli importi che non sono stati dichiarati, che dal 6% al 30% dell'ammontare se la violazione riguarda attività estere detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, tenendo in considerazione che nell'ipotesi di dichiarazione integrativa:

- presentata oltre 90 giorni dall'originaria scadenza;

e:

- alla violazione sul monitoraggio fiscale risulta associato il recupero di una maggiore imposta, poiché sono stati rilevati valori inferiori a quelli accertati o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta;

si rende operativa la sanzione amministrativa dal 90% al 180% della maggior imposta dovuta e, inoltre, le sanzioni per dichiarazione infedele sono aumentate di 1/3 in relazione alle imposte o alle maggiori imposte nel caso di redditi prodotti all'estero e raddoppiate nel caso di redditi prodotti in Paesi black list.

Il presupposto per poter fare ricorso al ravvedimento operoso deve essere individuato nella valida presentazione della dichiarazione dei redditi, nel qual caso la mancata o l'incompleta trasmissione del quadro RW non costituisce un'omissione, in quanto il modello RW costituisce un quadro integrante della dichiarazione.

Ne deriva, pertanto, che la correzione (regolarizzazione) dei pregressi periodi d'imposta può essere assimilata a una dichiarazione integrativa, per la quale si rende applicabile la sola sanzione amministrativa di € 250,00 per la sola regolarizzazione dell'obbligo di monitoraggio fiscale.

Ai fini accertativi, si rammenta che la presentazione di una dichiarazione integrativa, i termini per l'accertamento di cui all'art. 43 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, decorrono dalla presentazione della stessa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione.

Pertanto, in caso di trasmissione di una dichiarazione integrativa limitatamente al quadro RW, i termini per l'accertamento decorrono, limitatamente a detto quadro, dall'anno in cui la medesima

risulta effettivamente inviata (se l'integrazione avviene nel 2018 e riguarda il modello Redditi 2017 (periodo d'imposta 2016), i termini per l'accertamento riguardante l'integrativa scadranno il 31 dicembre 2023).

Per completezza, si schematizzano, di seguito, le sanzioni e i termini per la coerente applicazione del ravvedimento operoso, tenendo presente che il richiamo all'art. 8 del D.Lgs. 471/1997 viene indicato solamente per motivi prudenziali, in quanto non sussiste un orientamento univoco.

<i>Termine entro il quale viene eseguito il ravvedimento</i>	<i>violazione</i>	<i>Sanzione ridotta dovuta</i>
Entro 90 giorni dalla scadenza originaria della presentazione della dichiarazione	Omessa presentazione dichiarazione senza imposte <i>(Art. 1, c. 1, 2° periodo, del D.Lgs. 471/1997)</i>	€ 25,00 (1/10 di € 250,00)
	Tardiva presentazione del quadro RW. <i>(Art. 5, c. 2, del D.L. 167/1990)</i>	
Oltre i 90 giorni dalla scadenza originaria, ma entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione.	Dichiarazione integrativa senza imposte <i>(Art. 8, c. 1, 2° periodo, del D.Lgs. 471/1997)</i>	€ 32,00 (1/8 di € 250,00)
	Dichiarazione integrativa con quadro RW <i>(Art. 13, c. 1, lettera b), del D.Lgs. 472/1997)</i>	1/8 degli importi non dichiarati (1/8 del 3% o 6%)
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui risulta commessa la violazione.	Dichiarazione integrativa senza imposte <i>(Art. 8, c. 1, 2° periodo, del D.Lgs. 471/1997)</i>	€ 36,00 (1/7 di € 250,00)
	Dichiarazione integrativa con quadro RW <i>(Art. 13, c. 1, lettera b), del D.Lgs. 472/1997)</i>	1/7 degli importi non dichiarati (1/7 del 3% o 6%)
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione e fino alla decadenza del potere di accertamento.	Dichiarazione integrativa senza imposte <i>(Art. 8, c. 1, 2° periodo, del D.Lgs. 471/1997)</i>	€ 42,00 (1/6 di € 250,00)
	Dichiarazione integrativa con quadro RW <i>(Art. 13, c. 1, lettera b), del D.Lgs. 472/1997)</i>	1/6 degli importi non dichiarati (1/6 del 3% o 6%)
Successivamente alla constatazione della violazione fino alla notifica degli atti di liquidazione o accertamento.	Dichiarazione integrativa senza imposte <i>(Art. 8, c. 1, 2° periodo, del D.Lgs. 471/1997)</i>	€ 50,00 (1/5 di € 250,00)
	Dichiarazione integrativa con quadro RW <i>(Art. 13, c. 1, lettera b), del D.Lgs. 472/1997)</i>	1/5 degli importi non dichiarati (1/5 del 3% o 6%)

Omissione degli adempimenti connessi all'applicazione del sistema dell'inversione contabile o reverse charge

Il comma 9-bis del D.Lgs.18 dicembre 1997, n. 471 prende in considerazione l'operazione che deve essere assoggettata al sistema dell'*inversione contabile* o "*reverse charge*", ma che il cessionario o il committente, soggetto passivo d'imposta, non pone in essere, totalmente o parzialmente, gli adempimenti connessi.

Al riguardo, si pone in rilievo che le violazioni commesse dal committente o dal cessionario nell'ipotesi in cui deve risultare:

- emessa autofattura (ad esempio, per l'acquisto di beni territorialmente rilevante nello Stato da fornitori extraUe);
- integrata la fattura ricevuta dal cedente o dal prestatore, come, a titolo meramente indicativo, per acquisto di rottami da un fornitore nazionale o da un fornitore dell'Unione europea.

Tale violazione del cessionario o del committente è soggetta a una sanzione amministrativa:

- *in misura fissa, da un minimo di € 500,00 fino a un massimo di € 20.000,00*, purché l'omissione degli adempimenti connessi all'inversione contabile non "occulti" l'operazione, che risulta, comunque, dalla contabilità tenuta ai fini delle imposte sui redditi (in generale dal libro giornale o, per coloro che tengono la contabilità semplificata, dal registro Iva degli acquisti);
- *in misura proporzionale tra il 5 e il 10% dell'imponibile non documentato, con un minimo di € 1.000,00*, se l'operazione non risulta dalla contabilità.

Per quanto attiene all'individuazione dell'imponibile di riferimento cui deve essere commisurare la sanzione amministrativa, si deve considerare che la violazione, concernente l'irregolare assolvimento dell'Iva a causa dell'erronea applicazione del regime dell'inversione contabile, si realizza, di fatto, quando viene operata la liquidazione mensile o trimestrale: è in tale sede, infatti, che il cedente e il cessionario procedono erroneamente alla determinazione dell'imposta relativa alle operazioni attive da «assolvere».

Di conseguenza, si ritiene che la sanzione proporzionale predetta deve essere commisurata all'importo complessivo dell'imponibile inerente alle operazioni soggette all'inversione contabile riconducibili a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riguardo a ciascun fornitore. Pertanto, se l'irregolarità si realizza in più liquidazioni, si configureranno tante violazioni autonome da sanzionare per quante sono le liquidazioni interessate.

Nell'ipotesi in cui l'omissione degli adempimenti connessi all'applicazione del meccanismo dell'*inversione contabile* comporta anche da parte del soggetto passivo d'imposta (cessionario o committente):

- un'infedele dichiarazione;

oppure:

- un'indebita detrazione Iva;

si rendono applicabili anche le ordinarie conseguenze sanzionatorie per la dichiarazione infedele e/o per l'illegittima detrazione dell'Iva, oltre alla predetta specifica sanzione amministrativa.

In concreto, se per effetto dell'omessa doppia registrazione prevista per l'assolvimento del tributo, non si genera il debito Iva connesso alla percentuale di Iva non detraibile, si configura, oltre che una violazione del meccanismo dell'*inversione contabile*, anche la violazione di indebita detrazione e quella di infedele dichiarazione, tenendo presente che anche in assenza di imposta dovuta resta, comunque, applicabile la sanzione in misura fissa - da € 250,00 a € 2.000,00 - disposta dall'art. 8,

comma 1, del D.Lgs.18 dicembre 1997, n. 471, per le ipotesi in cui nella dichiarazione annuale “...sono omessi o non sono indicati in maniera esatta o completa dati rilevanti...per la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli...”.

Per quanto attiene agli adempimenti che il cessionario o il committente deve necessariamente assolvere per evitare l’applicazione delle predette situazioni sanzionatorie, quando il cedente o il prestatore non ha correttamente adempiuto agli obblighi di fatturazione di un’operazione soggetta a *reverse charge*.

In particolare, il cessionario o il committente incorre nella *violazione di omessa regolarizzazione di un’operazione soggetta a reverse charge*, quando il cedente o il prestatore:

- non ha emesso o, comunque, inviato al cessionario o il committente il documento fiscale entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell’operazione;
oppure:

- ha inviato una fattura irregolare e il cessionario o il committente;

non ha informato l’Ufficio competente entro il trentesimo giorno successivo, procedendo, entro lo stesso periodo:

- all’emissione di fattura ai sensi dell’art. 21 del decreto Iva;
o:

- alla sua regolarizzazione;

nonché all’assolvimento dell’imposta mediante inversione contabile.

Da quanto accennato, si deduce che, in caso di mancata regolarizzazione di operazioni imponibili, è venuta meno l’applicazione della sanzione amministrativa pari al 100% dell’imposta, con un minimo di € 250,00, la quale, in ogni caso, continuerà a esplicare effetti esclusivamente per le operazioni non soggette a *reverse charge*.

Le sanzioni ridotte previste dal comma 9-bis, terzo periodo, del D.Lgs.18 dicembre 1997, n. 471 trovano applicazione anche nell’ipotesi di omessa regolarizzazione delle operazioni intracomunitarie, tenendo in considerazione, tuttavia, che la disciplinata procedura di regolarizzazione di cui al disposto normativo richiamato, non sostituisce quella espressamente prevista, in modo specifico, per le operazioni intracomunitarie, con appositi termini e modalità di regolarizzazione.

Detrazione spese veterinarie

L’art. 15, comma 1, lettera c-bis) del Tuir prevede una detrazione Irpef del 19% delle spese veterinarie effettivamente sostenute nell’anno secondo il principio di cassa fino all’entità massima di € 387,34 e limitatamente alla parte che eccede la franchigia di € 129,11.

Il limite di detraibilità è unico per tutte le spese veterinarie sostenute, indipendentemente dal numero di animali posseduti.

La possibilità di portare in detrazione tali spese è limitata alle sole spese veterinarie sostenute per la cura di animali legalmente detenuti a scopo di compagnia o per la pratica sportiva, mentre *non sono detraibili* le spese per la cura di:

- animali destinati:
 - all’allevamento;
 - alla riproduzione;
 - al consumo alimentare;

- animali di qualunque specie allevati o detenuti:
 - nell'esercizio di attività commerciali o agricole;
 - per l'utilizzo in attività illecite.

In concreto, le spese veterinarie ammesse alla detrazione riguardano:

- le prestazioni professionali rese dal veterinario;
- l'acquisto di medicinali veterinari prescritti dal veterinario, che, in generale, possono essere individuati in ogni sostanza (o associazione di sostanze):
 - presentata come avente proprietà curative e profilattiche delle malattie animali;
 - che può essere usata sull'animale o somministrata all'animale allo scopo di ripristinare, correggere o modificare funzioni fisiologiche mediante un'azione farmacologica, immunologica o metabolica e/o per stabilire una diagnosi medica;
- le spese per analisi di laboratorio e interventi presso cliniche veterinarie.

In particolare, per quanto attiene agli obblighi in materia di certificazione delle spese sanitarie relative all'acquisto di medicinali, si ritiene che, con riferimento alla detraibilità delle spese sostenute per medicinali veterinari non è necessario conservare la prescrizione del medico veterinario, ma è sufficiente lo scontrino parlante.

In merito a quanto precisato, è opportuno puntualizzare che:

- le spese inerenti all'acquisto di medicinali, anche veterinari, sono detraibili a condizione che risultino certificate da scontrino "parlante", nel qual caso lo stesso deve necessariamente riportare:
 - il codice fiscale del soggetto destinatario;
 - la natura e la quantità dei medicinali acquistati;tenendo presente che, per quanto concerne la natura di farmaco, la medesima deve essere attestata dal codice di autorizzazione in commercio del farmaco stesso.

Ne deriva, di conseguenza, che se la struttura procede a emettere uno scontrino parlante per un bene che non può essere considerato "farmaco" tale spesa non può essere considerata detraibile, in quanto la detrazione compete esclusivamente per gli esborsi relativi ai farmaci veterinari.

Per le spese sostenute per l'acquisto di farmaci veterinari non è più necessaria la prescrizione medica, ma solamente lo scontrino parlante, come precedentemente chiarito.

Inoltre, è anche opportuno precisare che non rileva il luogo dove sono stati acquistati detti medicinali, in quanto se i medesimi risultano certificati da "scontrino parlante" sono detraibili anche se venduti da strutture diverse dalle farmacie, purché a ciò autorizzate dal ministero della salute, come, a titolo di mero esempio, le vendite di farmaci generici nei supermercati);

- le spese sostenute per i mangimi speciali per animali da compagnia prescritti dal veterinario, non sono detraibili poiché non possono essere considerati farmaci, ma prodotti appartenenti all'area alimentare.

Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010

Lo schema del decreto legge fiscale approvato dal Consiglio dei Ministri il 13 ottobre scorso e riscritto il successivo giorno 20, prevede, tra l'altro, salvo eventuali successive modifiche, l'automatico annullamento dei debiti di importo residuo fino a mille euro, calcolato alla data di entrata in vigore del decreto-legge e comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010.

L'annullamento si renderà operativo alla data del 31 dicembre 2018, in modo da consentire gli adeguamenti tecnico-informatici e contabili necessari ad effettuare l'operazione di annullamento. Così operando verrà, in concreto, realizzata una particolare operazione contabile di "pulizia del magazzino" che consentirà all'ente l'efficientamento dell'attività di riscossione.

Al fine del conseguente scarico, senza oneri amministrativi a carico dell'ente e dell'eliminazione dalle relative scritture patrimoniali, l'elenco delle quote riferite ai medesimi crediti deve necessariamente risultare trasmesso dall'agente della riscossione all'ente creditore su supporto magnetico o in via telematica.

Per quanto attiene ai debiti predetti, è opportuno porre in rilievo che:

- le somme eventualmente corrisposte prima della disposizione in argomento, rimangono definitivamente acquisite;
- le somme versate successivamente devono necessariamente essere imputate alle rate da corrispondersi per altri debiti inclusi nella definizione agevolata anteriormente al versamento, o, in mancanza, a debiti scaduti o in scadenza e, in assenza anche di questi ultimi, costituiranno oggetto di specifico rimborso.

A tal fine, l'agente della riscossione è tenuto a presentare all'ente creditore richiesta di restituzione delle somme eventualmente riscosse dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 31 dicembre 2018.