

Altre novità del DLgs. 21.11.2014 n. 175 in materia di accertamento, riscossione e contenzioso

1 PREMESSA

In attuazione della delega per la riforma del sistema fiscale contenuta nella L. 11.3.2014 n. 23, con il DLgs. 21.11.2014 n. 175, che entra in vigore il 13.12.2014, sono state previste numerose semplificazioni di adempimenti tributari.

Di seguito si analizzano le altre novità in materia di accertamento, riscossione e contenzioso, diverse da quelle relative alla dichiarazione precompilata e all'assistenza fiscale.

2 “OPERAZIONI STRAORDINARIE” DELLE SOCIETÀ DI PERSONE - MODIFICA DEI TERMINI DI VERSAMENTO

L'art. 17 co. 2 del DLgs. 175/2014, modificando l'art. 17 co. 1 del DPR 435/2001, introduce un termine “mobile” per i versamenti:

- dovuti dalle società di persone e dai soggetti equiparati;
- relativi ai periodi d'imposta derivanti da “operazioni straordinarie”.

Si tratta, in particolare, dei periodi d'imposta chiusi prima del 31 dicembre per effetto di:

- operazioni straordinarie (fusioni, scissioni e trasformazioni);
- messa in liquidazione ordinaria intervenuta nel corso dell'anno;
- fallimenti o liquidazioni coatte amministrative dichiarati nel corso dell'anno.

In tali casi, infatti, il saldo relativo al periodo d'imposta infrannuale che si chiude anteriormente all'efficacia dell'“evento straordinario” deve essere versato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della relativa dichiarazione; poiché la dichiarazione deve essere presentata entro il nono mese successivo, in pratica il termine di versamento in esame scade il giorno 16 del decimo mese successivo all'efficacia dell'“evento straordinario”.

In precedenza, invece, era previsto il termine “fisso” del 16 giugno dell'anno di presentazione della relativa dichiarazione, che poteva essere:

- anteriore alla presentazione della dichiarazione;
- oppure successivo alla presentazione stessa.

In pratica, il discrimine era costituito dal 31 marzo; se l'efficacia dell'“evento straordinario”:

- non superava il 31 marzo, la presentazione della dichiarazione e il versamento del saldo avveniva nello stesso anno (ma entro il termine “anticipato” del 16 giugno);
- se, invece, era successiva al 31 marzo, la presentazione della dichiarazione e il versamento del saldo avveniva nell'anno successivo (entro il termine del 16 giugno, che poteva essere “anticipato” o “posticipato” rispetto a quello di presentazione della dichiarazione).

Versamenti relativi ai periodi d'imposta successivi

I nuovi termini di versamento stabiliti entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza della presentazione della relativa dichiarazione sono applicabili altresì in relazione ai periodi d'imposta successivi a quello chiuso per effetto della messa in liquidazione ordinaria, del fallimento o della liquidazione coatta amministrativa.

In relazione a tali periodi d'imposta, ciò riguarda:

- sia i versamenti a saldo;
- sia gli eventuali versamenti a titolo di primo acconto, che devono avvenire entro il termine stabilito per il versamento a saldo relativo al periodo d'imposta precedente.

Versamenti dei soci

Le nuove disposizioni non riguardano i soci delle società di persone e dei soggetti equiparati, i quali continuano ad effettuare i relativi versamenti secondo le scadenze ordinarie.

2.1 DECORRENZA

Con riferimento alle novità in esame, il DLgs. 175/2014 non prevede una specifica norma di decorrenza.

Le nuove disposizioni dovrebbero però essere applicabili già in relazione ai versamenti i cui termini sono ancora pendenti al 13.12.2014, data di entrata in vigore del decreto legislativo.

2.2 ESEMPI

Ad esempio, se una snc si trasforma in srl con effetto dal 20.6.2014, il saldo IRAP per il periodo *ante* trasformazione (1.1.2014 - 19.6.2014):

- in base alla precedente disciplina, andava versato entro il 16.6.2015, poiché la relativa dichiarazione va presentata entro il 31.3.2015;
- per effetto del DLgs. 175/2014, invece, andrà versato entro il 16.4.2015, giorno 16 del mese successivo alla presentazione della relativa dichiarazione (vale a dire giorno 16 del decimo mese successivo alla data di effetto della trasformazione).

Se, invece, ad esempio, una s.a.s. è stata posta formalmente in liquidazione il 30.9.2014, il saldo IRAP per il periodo *ante* liquidazione (1.1.2014 - 29.9.2014):

- in base alla precedente disciplina, andava versato entro il 16.6.2015, poiché la relativa dichiarazione va presentata entro il 30.6.2015;
- per effetto del DLgs. 175/2014, invece, andrà versato entro il 16.7.2015, giorno 16 del mese successivo alla presentazione della relativa dichiarazione (vale a dire giorno 16 del decimo mese successivo alla data di effetto della liquidazione).

2.3 ESCLUSIONI

La nuova disciplina non si applica in caso di:

- cessazione dell'attività della società di persone senza formale procedimento di liquidazione;
- scioglimento della società di persone per mancata ricostituzione entro sei mesi della pluralità dei soci (indipendentemente dalla prosecuzione dell'attività da parte del socio superstite, come ditta individuale).

In tali casi, infatti, continuano ad applicarsi i termini ordinari, sia ai fini della presentazione delle dichiarazioni che di effettuazione dei relativi versamenti.

Esempio

Ad esempio, se una s.n.c. cessa l'attività, senza formale procedura di liquidazione, il 30.9.2014:

- le relative dichiarazioni dei redditi e IRAP devono continuare ad essere presentate nel termine ordinario del 30.9.2015;
- i relativi versamenti a saldo devono continuare ad essere effettuati entro il termine ordinario del 16.6.2015.

3 PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI E IRAP DELLE SOCIETÀ DI PERSONE - UTILIZZO DEI "VECCHI MODELLI"

Per effetto dell'art. 17 co. 1 del DLgs. 175/2014, le società di persone e i soggetti equiparati "ritornano" ad utilizzare i "vecchi" modelli UNICO e IRAP, cioè quelli approvati per il periodo d'imposta

precedente, qualora, a seguito di “eventi straordinari”, debbano presentare la dichiarazione per periodi d’imposta infrannuali “non solari”.

Si tratta dei periodi d’imposta chiusi prima del 31 dicembre per effetto di:

- operazioni straordinarie (fusioni, scissioni e trasformazioni);
- fallimenti o liquidazioni coatte amministrative dichiarati nel corso dell’anno;
- messa in liquidazione ordinaria intervenuta nel corso dell’anno;
- cessazione dell’attività senza formale procedimento di liquidazione, avvenuta prima del 31 dicembre;
- scioglimento della società di persone per mancata ricostituzione entro sei mesi della pluralità dei soci, intervenuta prima del 31 dicembre (indipendentemente dalla prosecuzione dell’attività da parte del socio superstite, come ditta individuale).

Il DL 223/2006, infatti, aveva stabilito che, in tali casi, le dichiarazioni infrannuali dovevano essere presentate con i modelli approvati per il relativo periodo d’imposta (c.d. “nuovi” modelli), i quali però avrebbero potuto non essere disponibili, anche ai fini della relativa trasmissione telematica, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione (in tal caso era stato consentito di utilizzare i “vecchi” modelli, cioè quelli approvati per il precedente periodo d’imposta).

Al fine di evitare tali problematiche, il DLgs. 175/2014 stabilisce che vadano di nuovo sempre utilizzati i “vecchi” modelli.

3.1 DECORRENZA

Con riferimento alla novità in esame, il DLgs. 175/2014 non prevede una specifica norma di decorrenza.

Le nuove disposizioni dovrebbero però essere applicabili già in relazione alla presentazione delle dichiarazioni i cui termini sono ancora pendenti al 13.12.2014, data di entrata in vigore del decreto legislativo.

3.2 ESEMPI

Ad esempio, se una snc si trasforma in srl con effetto dal 20.9.2014, la dichiarazione dei redditi ed IRAP per il periodo *ante* trasformazione (1.1.2014 - 19.9.2014), da presentare entro il 30.6.2015:

- andava redatta utilizzando i modelli approvati per il periodo d’imposta 2014, cioè i “nuovi” modelli UNICO 2015 e IRAP 2015;
- per effetto del DLgs. 175/2014, invece, ritornano utilizzabili i “vecchi” modelli UNICO 2014 e IRAP 2014, approvati per il periodo d’imposta 2013.

Se, invece, ad esempio, una sas è stata posta formalmente in liquidazione il 31.10.2014, la dichiarazione dei redditi ed IRAP per il periodo *ante* liquidazione (1.1.2014 - 30.10.2014), da presentare entro il 31.7.2015:

- andava redatta utilizzando i modelli approvati per il periodo d’imposta 2014, cioè i “nuovi” modelli UNICO 2015 e IRAP 2015;
- per effetto del DLgs. 175/2014, invece, ritornano utilizzabili i “vecchi” modelli UNICO 2014 e IRAP 2014, approvati per il periodo d’imposta 2013.

4 INDICAZIONE NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELL’IMU DOVUTA - ABOLIZIONE

L’art. 4 co. 8 del DLgs. 175/2014 abroga i co. 103 e 104 dell’art. 1 della L. 27.12.2006 n. 296, che prevedevano l’obbligo per i contribuenti di indicare nella dichiarazione dei redditi, nel quadro relativo ai fabbricati, l’importo dell’ICI e, in seguito, dell’IMU dovuta per l’anno precedente.

4.1 AMBITO APPLICATIVO

Come evidenziato dalla relazione illustrativa al DLgs. 175/2014, l'abrogazione delle suddette disposizioni si è resa necessaria in relazione alla nuova disciplina del modello 730 precompilato, *"in quanto il permanere di tale obbligo non avrebbe consentito ai contribuenti di accettare la dichiarazione predisposta dall'Agenzia delle entrate, obbligandoli ad integrarla, non essendo il dato relativo all'IMU dovuta conosciuto dall'Agenzia delle entrate"*.

Tuttavia, l'abrogazione in esame ha effetto anche in relazione ai modelli UNICO PF (compreso il modello MINI), SP ed ENC.

4.2 DECORRENZA

L'abolizione dell'obbligo di indicare l'IMU dovuta ha effetto dalle dichiarazioni dei redditi da presentare nel 2015, relative al periodo d'imposta 2014.

5 ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ DI CAPITALI - EFFETTI AI FINI FISCALI E CONTRIBUTIVI

L'art. 28 co. 4 del DLgs. 175/2014 prevede una norma strumentale al rafforzamento delle garanzie dell'Erario in caso di cancellazione delle società di capitali (spa, srl e sapa) e delle società cooperative dal Registro delle imprese.

Per effetto dell'art. 2495 c.c., dal momento in cui la società viene cancellata dal Registro delle imprese, essa si considera a tutti gli effetti estinta, nonostante vi siano rapporti giuridici pendenti (ad esempio creditori ancora da pagare oppure processi in atto).

Le pretese dei creditori, dopo la cancellazione della società, possono essere rivolte nei confronti dei soci solo se questi hanno ricevuto somme in base al bilancio finale di liquidazione.

Per effetto del DLgs. 175/2014, ai soli fini della validità ed efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione di tributi, contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società non ha più effetto dal momento della cancellazione dal Registro delle imprese, ma decorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione.

Quindi, nel suddetto lasso temporale, l'Agenzia delle Entrate e l'INPS potranno continuare a notificare avvisi di accertamento e cartelle di pagamento nei confronti dell'ente.

6 RESPONSABILITÀ TRIBUTARIA DEI LIQUIDATORI DI SOCIETÀ DI CAPITALI

I liquidatori di società di capitali e cooperative sono soggetti ad un particolare tipo di responsabilità tributaria, prevista dall'art. 36 del DPR 602/73, rispondendo in proprio per il pagamento delle imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori.

Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 28 co. 5 e 7 del DLgs. 175/2014, la responsabilità in esame non è più circoscritta ai debiti IRES della società, ma si estende anche ad altre imposte, come ad esempio l'IRAP, l'IVA e l'imposta di registro.

Per essere considerati esenti da responsabilità, i liquidatori devono dimostrare di:

- aver soddisfatto i crediti tributari prima dell'assegnazione dei beni sociali ai soci o associati;
- oppure di avere soddisfatto i creditori che, nell'ordine di graduazione previsto dal codice civile, devono essere preferiti all'Erario.

7 RAPPRESENTANTE PER I RAPPORTI TRIBUTARI DELLE SOCIETÀ ESTERE - ABOLIZIONE DELL'OBBLIGO DI NOMINA

Con l'abrogazione dell'art. 4 co. 2 del DPR 600/73, da parte dell'art. 19 del DLgs. 175/2014, è stato eliminato l'obbligo, per le società ed enti non residenti, di nominare un "rappresentante per i rapporti tributari" in Italia.

L'obbligo di nomina di tale figura era stato ritenuto incompatibile con l'ordinamento comunitario dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, che lo aveva ritenuto sproporzionato rispetto agli obiettivi di controllo dell'evasione fiscale e, quindi, potenzialmente suscettibile di disincentivare gli investimenti all'estero.

Ambito applicativo

L'eliminazione dell'obbligo riguarda, ad ogni modo, tutte le società non residenti, e non solo quelle aventi sede nell'Unione europea.

8 RIMBORSO DEI CREDITI D'IMPOSTA IN CONTO FISCALE

Per effetto dell'art. 14 del DLgs. 175/2014, gli Agenti della Riscossione sono tenuti ad erogare i rimborsi dei crediti d'imposta richiesti dai contribuenti che utilizzano il "conto fiscale":

- entro 60 giorni sulla base della richiesta di rimborso, sottoscritta dal contribuente ed attestante il diritto al rimborso;
- ovvero, entro 20 giorni dalla ricezione di apposita comunicazione dell'ufficio competente.

8.1 LIQUIDAZIONE ED EROGAZIONE DEGLI INTERESSI

Gli interessi maturati su detti crediti d'imposta devono essere liquidati e corrisposti contestualmente all'erogazione del rimborso in conto fiscale, nelle misure determinate dalle specifiche leggi in materia.

Di conseguenza, il contribuente non sarà più tenuto a presentare un'apposita richiesta per la corresponsione degli interessi.

8.2 SOGGETTI RICHIEDENTI IL RIMBORSO IN CONTO FISCALE

Tali novità riguardano tutti i contribuenti titolari di partita IVA, in quanto obbligati ad utilizzare il conto fiscale.

8.3 LIMITE ANNUO DI RIMBORSO SUL CONTO FISCALE

I rimborsi in conto fiscale soggiacciono al limite annuo pari a 700.000,00 euro (ovvero a 1.000.000,00 di euro per i subappaltatori edili).

Detto limite è peraltro cumulativo con le compensazioni dei crediti effettuate nel modello F24.

8.4 DECORRENZA

La nuova disciplina si applica a decorrere dai rimborsi erogati a partire dall'1.1.2015.

9 COMPENSAZIONE DEI RIMBORSI DA ASSISTENZA FISCALE E DELLE ECCEZIONI DI VERSAMENTO DELLE RITENUTE

L'art. 15 del DLgs. 175/2014 stabilisce che i sostituti d'imposta devono compensare esclusivamente nel modello F24 (c.d. compensazione "esterna"):

- le somme a credito rimborsate ai percipienti (es. dipendenti) sulla base dei prospetti di liquidazione dei modelli 730 direttamente elaborati e dei risultati contabili (modelli 730-4) elaborati dai CAF-dipendenti e dai professionisti abilitati a prestare assistenza fiscale;
- le eccedenze di versamento di ritenute alla fonte e di imposte sostitutive.

9.1 MODALITÀ DI UTILIZZO IN COMPENSAZIONE

Viene previsto che tali somme sono compensate nel modello F24:

- nel mese successivo a quello di erogazione del rimborso, per le somme rimborsate ai percipienti sulla base dei dati di liquidazione dei modelli 730;
- dai successivi versamenti eseguiti, per le eccedenze di versamento di ritenute alla fonte e di imposte sostitutive.

9.2 ABROGAZIONE DELLO SCOMPUTO “INTERNO” DELLE ECCEDENZE DI VERSAMENTO DELLE RITENUTE

Con l’abrogazione dell’art. 1 co. 1 del DPR 445/97, i sostituti di imposta non potranno più effettuare la compensazione “interna” dell’eccedenza di ritenute alla fonte versate in misura superiore rispetto alla somma dovuta.

9.3 ESCLUSIONE DAL LIMITE ANNUO DI COMPENSAZIONE

Le suddette somme non concorrono alla determinazione del limite annuo di compensazioni nel modello F24, pari a 700.000,00 euro (ovvero a 1.000.000,00 di euro per i subappaltatori edili).

9.4 DECORRENZA

Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dall’1.1.2015.

10 SCAMBIO DI INFORMAZIONI TRA L’INPS E L’AGENZIA DELLE ENTRATE

L’art. 28 co. 3 del DLgs. 175/2014 stabilisce che, al fine di potenziare le attività di controllo sul corretto adempimento degli obblighi fiscali in materia di ritenute, l’INPS rende disponibile all’Agenzia delle Entrate:

- i dati relativi alle aziende e alle posizioni contributive dei relativi dipendenti gestite dall’Istituto stesso;
- con cadenza mensile.

11 DEPOSITO DI COPIA DELL’APPELLO PRESSO LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

Prima delle modifiche apportate dall’art. 36 del DLgs. 175/2014 all’art. 53 del DLgs. 546/92, qualora il ricorso in appello non fosse stato notificato a mezzo di ufficiale giudiziario ma ad esempio tramite le Poste, l’appellante avrebbe dovuto depositarne copia non solo presso la segreteria della Commissione tributaria regionale, ma anche presso quella della Commissione tributaria provinciale.

L’inosservanza di ciò avrebbe causato l’inammissibilità dell’appello.

Ora, tale adempimento viene espressamente abrogato, per cui l’appello dovrà essere depositato solo presso la segreteria della Commissione tributaria regionale.