

GUIDA AL DECRETO FISCALE/4

# Novità per i professionisti/1

## Cade il «sospetto» sui prelievi

**Dario Deotto**

Le indagini finanziarie si devono focalizzare sull'attività istruttoria senza automatismi sull'accertamento.

Con la conversione in legge del Dl 193/2016 (in attesa di pubblicazione in «Gazzetta Ufficiale»), la disciplina delle indagini finanziarie viene riportata alla sua naturale "funzione" riguardante l'attività istruttoria e non di accertamento. La norma modificata è l'articolo 32, comma 1, n. 2 del Dpr 600/1973, la quale, nella prima parte, si occupa dei versamenti non giustificati in relazione ai rapporti intrattenuti con gli intermediari finanziari. Va rilevato che questa parte della norma riguarda tutti i contribuenti: dal professionista al lavoratore dipendente. Essa sta a significare che se vi sono dei versamenti dei quali il contribuente non è in grado di dare giustificazione, questi si possono considerare maggiore reddito.

Nell'articolo 32 vi è poi una specifica previsione riguardante i prelievi, destinata invece esclusivamente agli imprenditori, che poi dal 2005 è

### MODIFICHE E CONFERME

**Il Dl si allinea alla Consulta in merito ai prelevamenti; nessuna modifica per i versamenti non giustificati**

stata estesa ai professionisti. Questa disposizione prevedeva: «sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempre che non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi». La norma vorrebbe dire, in sostanza, che se vi sono dei pre-

lievi dei quali non si è in grado di indicare il beneficiario, si può ritenere che siano serviti per acquisti in nero con successiva vendita sempre in nero. Su questo punto è intervenuta la Consulta, con la sentenza 228/2014, che ha stabilito l'illegittimità costituzionale della previsione legata ai "compensi" dei professionisti. Così, in sede di conversione del decreto fiscale 193/2016, sono state eliminate le parole "o compensi": in sostanza, viene "ratificata" l'inapplicabilità della previsione dei prelievi non giustificati dei professionisti.

Sempre per i prelievi che, a questo punto, riguardano solo gli imprenditori, il nuovo decreto fissa dei limiti quantitativi, prevedendo che solamente quelli che risultano superiori a mille euro giornalieri e, comunque, a 5 mila euro mensili possono eventualmente essere considerati ricavi non dichiarati.

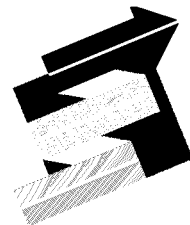
Questi risultano, in sostanza, gli interventi operati con il Dl 193/2016. Vi è, è vero, qualche contraddizione con i documenti di accompagnamento al provvedimento, nei quali si ventila il fatto che per i professionisti verrebbero eliminate anche le disposizioni relative ai versamenti non giustificati, ma si tratta di un evidente lapsus, posto che la legge non dice questo e che, se anche fosse, la norma risulterebbe chiaramente illegittima in quanto non avrebbe senso togliere la norma sui versamenti non giustificati dei professionisti e mantenerla per tutti gli altri contribuenti.

L'intervento operato ha tuttavia un risvolto molto più pregnante. In passato è stata sostenuta la tesi (dall'Agenzia ma anche dalla Cassazione) che le disposizioni sulle indagini finanziarie racchiudessero delle presunzioni legali relative. Più volte su questa pagina è stato

rappresentato che non poteva essere così. In primo luogo, se si trattasse di presunzione legale, la prova contraria che il contribuente (visto che le presunzioni legali invertono l'onere probatorio) dovrebbe dare è sul fatto presunto. Ma, ad esempio, la norma sui prelievi "chiede" al contribuente di fornire l'indicazione del beneficiario, che non può essere il fatto presunto, visto che quest'ultimo è dato dall'eventuale ricavo non dichiarato. Inoltre, va rilevato che la norma utilizza la locuzione che le operazioni (sia i versamenti che i prelevamenti) sono "poste a base" delle rettifiche: il che vuole proprio evitare la trasformazione degli elementi raccolti in prove automatiche di evasione. Poi va ricordato che l'articolo 32 del Dpr 600/1973 prevede che le operazioni relative alle indagini finanziarie sono poste a base di specifiche norme di accertamento: quelle degli articoli da 38 a 41 del Dpr 600/1973. Dove, ad esempio, se si circoscrive l'analisi sulle imprese - e quindi si guarda l'articolo 39 del Dpr 600/1973 - non si rileva alcuna presunzione legale.

Il fatto che non si tratti di presunzione legale trova ora conferma con i nuovi limiti quantitativi sui prelievi di mille euro giornalieri, e comunque di 5 mila euro mensili. Non può essere che una presunzione legale identifichi un limite quantitativo di tal genere. Risulterebbe incostituzionale: per un ricco imprenditore prelevare mille euro al giorno può essere poco o niente, mentre risulta senz'altro un importo considerevole per un piccolo imprenditore.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**VERSAMENTI NON GIUSTIFICATI**

La legge (articolo 32, comma 1, numero 2 del Dpr 600/1973) stabilisce che i dati attinenti ai rapporti con gli intermediari finanziari possono essere posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 38, 39, 40 e 41 del Dpr 600/1973, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito o che non hanno avuto rilevanza allo stesso fine. Questa regola si riferisce a tutti contribuenti. Sarebbe quindi irrazionale e illogico che la norma del Dl 193/2016 abrogasse quella sui

versamenti soltanto per i professionisti e non per gli altri soggetti (ad esempio, dipendenti e pensionati). È vero che vi sono quattro sentenze di Cassazione (nel 2015 la 23041 e nel 2016, 12779, 12781 e 16440) che hanno stabilito che la norma sui versamenti non trova applicazione per i professionisti, ma si tratta di un evidente errore in quanto le pronunce considerano che la sentenza 228/2014 della Consulta, sui prelievi non giustificati del professionista, si riferisca anche ai versamenti non giustificati. Evidentemente, non è così

**PRELEVAMENTI NON GIUSTIFICATI**

L'articolo 32, comma 1, numero 2 del Dpr 600/1973 stabiliva inoltre che costituiscono «ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempre che non risultino dalle scritture contabili, i prelievi o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni». La norma sui prelievi non giustificati riguardava solamente gli imprenditori - posto il

richiamo ai ricavi - e i professionisti - posto il richiamo ai compensi. Tuttavia, la parte relativa ai professionisti è stata ritenuta illegittima dalla Consulta con la sentenza 228 del 24 settembre 2014, ed ora viene abrogata definitivamente con il decreto fiscale. Quest'ultimo fissa - solamente per gli imprenditori - che solo i prelievi non giustificati superiori a 1.000 euro giornalieri e comunque superiori a 5.000 euro mensili possono eventualmente determinare un accertamento

**LIMITE ALLE ESPORTAZIONI****Stretta sull'export per il regime a forfait**

**Mario Cerofolini  
Lorenzo Pegorin**

Esportazioni con limiti per i contribuenti in regime forfettario.

Lo prevede l'articolo 7 sexies, approvato in sede di conversione, del decreto 193/2016, secondo il quale per i contribuenti che hanno aderito al regime agevolato di cui alla ~~legge 190/2014~~ sarà possibile effettuare cessioni all'esportazione di cui agli articoli 8, 8-bis, 9, 71 e 72, del Dpr 633/72 solo entro determinati termini.

Tali condizioni saranno stabilite da un decreto del Mef che dovrà essere approvato entro 90 giorni dalla data di pubblicazione della legge di conversione del Dl 193/2016.

Il decreto del Mef potrà introdurre oltre che dei limiti di importo, anche l'esclusione totale per alcune tipologie di attività che, se optano per l'applicazione del regime forfettario non potranno, così, effettuare cessioni all'esportazione.

Fino a che non sarà emanato il decreto, quindi, per i contribuenti forfettari (ex Dl

190/2014) continueranno ad applicarsi le regole "ordinarie" previste dal Dpr 633/72, sia in caso di esportazione dirette (articolo 8, comma 1, lettera a), sia in ipotesi di esportazioni indirette (articolo 8, comma 1 lettera b), ferma restando in ogni caso l'impossibilità di avvalersi della facoltà di acquistare utilizzando il plafond (in sospensione d'imposta con lettera d'intento ex articolo 8, comma 1, lettera c).

La legge di stabilità 2015, che ha istituito il nuovo regime agevolato, non prevedeva fino ad ora alcun limite legato al numero o all'ammontare delle cessioni all'esportazione effettuate dal contribuente con l'unico divieto, pena la fuoriuscita dal regime, di non superare i valori soglia di ricavi e/o compensi complessivamente incassati nel corso di un'annualità d'imposta previsti per singolo gruppo di attività di cui al codice Ateco 2007.

Si tratta, quindi, nella sostanza, di una sorta di ritorno al passato, se si pensa che già nel regime di vantaggio di cui al Dl 98/2011, (regime peraltro ancora in vigore per tutti i soggetti che non hanno ancora raggiunto il quinquennio di permanenza o il 35esimo anno di età) vi è il divieto totale per tutti i contribuenti di effettuare cessioni all'esportazione, pena la fuoriuscita dal regime agevolato.

## SPESE DI TRASPORTO DISTINTE DAL COMPENSO

### Subito deducibili i costi per il viaggio del consulente

**Giorgio Gavelli**

Non solo vitto e alloggio: il committente del professionista potrà, dal 2017, dedurre direttamente anche le spese di viaggio e trasporto sostenute per permettere la mobilità del proprio consulente senza che ciò configuri un compenso in natura del prestatore.

Per comprendere appieno la semplificazione prevista in sede di conversione del decreto legge fiscale, Dl 193/2016 integrando il comma 5, secondo periodo, dell'articolo 54 del Tuir, occorre ricordare quanto previsto dall'articolo 36, comma 29 del Dl 223/2006, con cui venne disposto che le spese di vitto e alloggio risultavano integralmente deducibili dal professionista (senza sottostare ai limiti proporzionali ai compensi) «se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura». Veniva introdotto, pertanto, un tortuoso meccanismo di "sospensione" della deducibilità del costo da parte del committente (nonostante il documento di

spesa fosse a lui intestato), in attesa che il professionista cumulasse tale importo ai propri compensi in denaro e fatturasse la prestazione (circolari 28/E/2006 e 11/E/2007).

La procedura così prevista era, nella pratica, poco seguita, non solo in quanto farraginoso ma perché non si comprendeva il motivo per cui il committente - che pagava una spesa di vitto o di alloggio per permettere al professionista in trasferta di svolgere al meglio la prestazione concordata (si pensi a una difesa in Tribunale o in Commissione tributaria, o alla presenza del Collegio sindacale presso la sede in occasione dei consigli di amministrazione) - non stesse, in realtà, sostenendo un costo nel proprio esclusivo interesse, inerente e deducibile in quanto tale.

Le categorie professionali hanno sin da subito osteggiato questa disposizione (che, secondo la circolare 1/IR/2008 del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti, oltre che poco razionale, individuava in queste spese "prepagate" una funzione remunerativa del tutto assente), ottenendo un primo successo con il decreto semplificazioni, n. 175/2014, il cui articolo 10 ha previsto, con decorrenza 2015, che le spese di vitto ed alloggio, ove sostenute dal committente, non costituivano, in ogni caso, compenso in natura del

professionista, lasciando così intendere che esse fossero direttamente detraibili dal committente stesso.

Una conferma di ciò è giunta anche dall'agenzia delle Entrate (circolare 31/E del 30 dicembre 2014), la quale, tuttavia, ha assunto una lettura molto restrittiva della nuova disposizione, affermando che essa non sarebbe stata applicabile:

- nell'ipotesi in cui le spese di vitto e alloggio fossero sostenute direttamente dal lavoratore autonomo e analiticamente addebitate in fattura;
- in caso di prestazioni diverse, quali ad esempio le spese di trasporto, ancorché acquistate direttamente dal committente.

La conversione del Dl 193/2016 risolve il secondo problema, almeno per le spese di viaggio e trasporto "prepagate" che vengono (purtroppo solo dal 2017) assimilate alle spese di vitto e alloggio.

Per far sì che il riaddebito analitico delle spese sostenute in proprio dal professionista cessino di essere soggette ai limiti di cui al primo periodo del comma 5 dell'articolo 54, occorre invece attendere l'entrata in vigore del «job's act autonomi», che, nella versione licenziata dal Senato, prevede, in tal caso, la deducibilità integrale dei costi di vitto e alloggio.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**QFisco** **24 ORE**



### L'APPROFONDIMENTO **Rottamazione possibile anche per il 2016**

di **Salvina Morina**  
e **Tonino Morina**

La rottamazione allarga la platea dei contribuenti e si estende al 2016. I contribuenti potranno estinguere i debiti affidati all'agente della riscossione negli anni dal 2000 al 2016. Inoltre, l'agente della riscossione comunicherà ai contribuenti entro il 28 febbraio 2017 i carichi che gli sono stati affidati nell'anno 2016 e per i quali, alla data del 31 dicembre 2016, risulta non ancora notificata la cartella di pagamento, o inviata l'informazione degli avvisi di accertamento esecutivi o degli avvisi di addebito Inps emessi. La definizione agevolata può anche riguardare un singolo carico. È possibile fruire della rottamazione e beneficiare della cancellazione delle sanzioni e dei relativi aggi, degli interessi di mora e di dilazione, e delle altre sanzioni e delle somme aggiuntive, cioè degli accessori dovuti sui ritardati od omessi pagamenti dei contributi previdenziali. Il contribuente dovrà presentare entro il 31 marzo 2017 la dichiarazione. Chi si avvale della rottamazione deve rinunciare al contenzioso.

[www.quotidianofisco.sole24ore.com](http://www.quotidianofisco.sole24ore.com)  
La versione integrale dell'articolo

## LUNEDÌ LA VOLUNTARY 2.0

### 01 | MARTEDÌ 29 NOVEMBRE

Le comunicazioni Iva e i tagli agli adempimenti, le sanzioni, la trasmissione telematica

### 02 | MERCOLEDÌ 30 NOVEMBRE

Il nuovo calendario fiscale, i cambiamenti della dichiarazione precompilata, la pausa estiva degli adempimenti

### 03 | IERI

La rottamazione delle cartelle

### 04 | OGGI

Le regole per i professionisti: prelievi, chiusura partite Iva, spese di trasporto

### 05 | LUNEDÌ 5 DICEMBRE

La nuova voluntary

### 06 | MARTEDÌ 6 DICEMBRE

L'integrativa a favore e le nuove regole per i pagamenti con l'F24

### 07 | MERCOLEDÌ 7 DICEMBRE

Come cambiano i rimborsi dell'Iva

### 08 | GIOVEDÌ 8 DICEMBRE

Depositi Iva e accise