



# Guida alle Scadenze di fine anno

Il testo, ricco di tabelle ed esempi, si propone di fornire una panoramica sulle scadenze di fine anno e, quindi, le relative indicazioni per poter adempiere ad esse in modo corretto. Con l'occasione si trattano anche i primi adempimenti del 2011.

- acconto IVA
- opzione trasparenza fiscale
- imprese familiari
- principio di cassa allargato
- stampa registri contabili
- omaggi e regalie
- nuove limitazioni alle compensazioni

A cura di  
**Antonio GIGLIOTTI**

# Guida alle scadenze di fine anno

*a cura di Antonio Gigliotti*

**Indice**

<b>1. IVA</b>	<i>pag. 4</i>
<b>1.1 Acconto IVA 2010</b>	<i>pag. 4</i>
I soggetti obbligati	<i>pag. 4</i>
I soggetto esonerati	<i>pag. 5</i>
Le 3 modalità di calcolo dell'acconto	<i>pag. 8</i>
Il metodo storico	<i>pag. 9</i>
Metodo previsionale	<i>pag. 16</i>
Metodo delle operazioni effettuate o analitico	<i>pag. 17</i>
Versamento dell'acconto IVA	<i>pag. 27</i>
Scomputo dell'acconto	<i>pag. 30</i>
<b>1.2 IVA: l'omesso versamento è sanabile entro il 27 dicembre</b>	<i>pag. 32</i>
La pena prevista	<i>pag. 32</i>
Limiti quantitativi e temporali	<i>pag. 32</i>
<b>2. SCADENZE DI FINE ANNO</b>	<i>pag. 34</i>
<b>2.1 Operazione trasparenza fiscale entro il 31 dicembre</b>	<i>pag. 34</i>
Soggetti interessati	<i>pag. 34</i>
Regime di trasparenza	<i>pag. 36</i>
Requisiti di accesso	<i>pag. 38</i>
Modalità di opzione	<i>pag. 38</i>
Adempimento dei soci	<i>pag. 39</i>
Adempimento della società	<i>pag. 41</i>
Modello per opzione	<i>pag. 43</i>
Acconti d'imposta	<i>pag. 46</i>
<b>2.2 Impresa familiare entro il 31 dicembre</b>	<i>pag. 49</i>
Disciplina civilistica	<i>pag. 49</i>
Disciplina fiscale	<i>pag. 52</i>
Costituzione dell'impresa in corso d'anno	<i>pag. 56</i>
Inserimento nuovo collaboratore	<i>pag. 56</i>
Cessazione di collaborazione	<i>pag. 57</i>
<b>2.3 La stampa dei registri contabili</b>	<i>pag. 58</i>
I termini per la stampa	<i>pag. 58</i>
La tenuta meccanografica	<i>pag. 59</i>
Libro giornale	<i>pag. 60</i>
Libro inventari	<i>pag. 63</i>
Il registro dei beni ammortizzabili	<i>pag. 66</i>

La tenuta obbligatoria dei registri IVA	<i>pag. 69</i>
<b>2.4 Compenso agli amministratori e principio di "cassa allargato"</b>	<i>pag. 72</i>
Compenso amministratori	<i>pag. 72</i>
Deducibilità per l'azienda	<i>pag. 77</i>
Tassazione e deducibilità in sintesi	<i>pag. 79</i>
<b>2.5 Compensazioni e nuovi limiti</b>	<i>pag. 81</i>
Compensazione orizzontale	<i>pag. 81</i>
Limite dei 15.000 euro	<i>pag. 83</i>
Limiti alla compensazione e sanzioni	<i>pag. 84</i>
<b>3. REGIME DI MINIMI</b>	<i>pag. 87</i>
<b>3.1 Contribuenti minimi e ricavi al 31.12.2010</b>	<i>pag. 87</i>
Accesso naturale al regime dei minimi	<i>pag. 87</i>
Opzione per il regime ordinario	<i>pag. 88</i>
Competenza dei ricavi e dei compensi	<i>pag. 93</i>
<b>3.2 Perdite per i contribuenti minimi</b>	<i>pag. 95</i>
Risoluzione n. 123/E/2010	<i>pag. 95</i>
<b>4. STUDI DI SETTORE</b>	<i>pag. 97</i>
<b>4.1 Studi di Settore e periodi di crisi</b>	<i>pag. 97</i>
Quadro annotazioni	<i>pag. 98</i>
Funzionamento	<i>pag. 98</i>
Software	<i>pag. 99</i>
Output di Gerico e anomalie rilevate	<i>pag. 101</i>
Periodo di non normale svolgimento dell'attività "tipizzato"	<i>pag. 104</i>
Periodo di non normale svolgimento dell'attività	<i>pag. 104</i>
<b>5. IRAP</b>	<i>pag. 110</i>
<b>5.1 IRAP: come recuperare quanto versato</b>	<i>pag. 110</i>
Autonoma organizzazione	<i>pag. 110</i>
Recupero Irap versata	<i>pag. 110</i>
Presentazione dell'istanza di rimborso	<i>pag. 112</i>
Bozza istanza rimborso	<i>pag. 114</i>
Onere probatorio	<i>pag. 118</i>
<b>5.2 Professionisti e IRAP</b>	<i>pag. 122</i>
La vicenda	<i>pag. 122</i>
Atto legittimo	<i>pag. 122</i>
La CTR di Bari	<i>pag. 122</i>
Il ricorso del contribuente	<i>pag. 123</i>

Bene strumentale minimale	<i>pag. 123</i>
Assoggettabilità dell' IRAP	<i>pag. 124</i>
<b>6. OMAGGI E REGALIE</b>	<i>pag. 125</i>
Requisito della gratuità	<i>pag. 125</i>
Soggetti esterni o interni	<i>pag. 126</i>
Imponibilità degli omaggi	<i>pag. 127</i>
Cessioni gratuite	<i>pag. 130</i>
Cessioni di beni nelle manifestazioni a premio	<i>pag. 130</i>
Spese di rappresentanza	<i>pag. 134</i>
Regime Iva omaggi natalizi	<i>pag. 137</i>
Indeducibilità Iva non addebitata in rivalsa	<i>pag. 154</i>
Iva: omaggi ai dipendenti	<i>pag. 156</i>
Omaggi: la disciplina per i lavoratori autonomi	<i>pag. 159</i>
Autonomi: spese di rappresentanza	<i>pag. 160</i>
Spese per convegni	<i>pag. 162</i>
Spese vitto e alloggio nel limite del 75%	<i>pag. 164</i>
Le indicazioni in Unico 2010	<i>pag. 167</i>
I casi	<i>pag. 169</i>
<b>7. FINANZIARIA 2011</b>	<i>pag. 174</i>
<b>7.1 Nuovo ravvedimento da febbraio</b>	<i>pag. 174</i>
Decorrenza e nuove sanzioni	<i>pag. 174</i>
Ravvedimento Unico 2010	<i>pag. 175</i>
Dichiarazione Tardiva	<i>pag. 176</i>
Dichiarazione tardiva con imposte dovute	<i>pag. 178</i>
Dichiarazione omessa	<i>pag. 179</i>
<b>7.2 La novità in tema di leasing</b>	<i>pag. 182</i>
I soggetti che intervengono nel leasing finanziario	<i>pag. 183</i>
Contratti già in corso	<i>pag. 187</i>
Leasing di abitazioni	<i>pag. 187</i>
<b>7.3 Cessione immobili imponibili IVA per 5 anni</b>	<i>pag. 189</i>
Regime Iva cessione immobili	<i>pag. 189</i>
Detraibilità dell'Iva a credito	<i>pag. 193</i>
Applicazione del pro – rata	<i>pag. 194</i>
<b>7.4 Antiriciclaggio: le novità nella segnalazione</b>	<i>pag. 198</i>
L'invio della segnalazione	<i>pag. 200</i>
La segnalazione cartacea	<i>pag. 201</i>
La segnalazione telematica	<i>pag. 201</i>

# 1. IVA

## 1.1 Acconto IVA 2010

**Premessa** Il versamento dell'acconto IVA, previsto dall'art. 6 della Legge n. 405/1990 (Finanziaria 1991), costituisce, come chiarito nella Circolare n. 52/E del 3/12/1991:

- **un anticipo del versamento d'imposta relativo all'esercizio in corso (2010), dovuto dai soggetti obbligati agli adempimenti di liquidazione e versamento periodico dell'IVA**, in particolare, dai soggetti che effettuano:
- **liquidazioni e versamenti mensili dell'IVA** ex art. 1, D.P.R. n. 100/1998;
  - **liquidazioni e versamenti trimestrali dell'IVA** ex art. 7, D.P.R. n. 542/1999 e art. 74, comma 4, D.P.R. n. 633/1972.

Dell'acconto 2010 versato si dovrà tenere poi conto in sede di liquidazione annuale effettuata in base alla dichiarazione annuale IVA 2011 (periodo d'imposta 2010).

### Versamento dell'acconto IVA

anticipo del versamento d'imposta relativo all'esercizio in corso (2010)

### I soggetti obbligati

Sono **tenuti**, in particolare, **al versamento dell'acconto IVA**:

- **i contribuenti titolari di partita IVA tenuti alla liquidazione ed al versamento periodico dell'IVA (mensile o trimestrale)** che rispondano ai seguenti requisiti soggettivi ed oggettivi.

**SOGGETTI TENUTI AL VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA**▶ **REQUISITI SOGGETTIVI**

↘ il contribuente **svolgeva già la sua attività nel periodo d'imposta precedente (2009) e continua ancora a svolgerla nel periodo d'imposta in corso (2010).**

▶ **REQUISITI OGGETTIVI**

↘ il contribuente si trovava in una **posizione debitoria nel mese di dicembre 2009 (per i mensili), ovvero, nell'ultimo trimestre 2009 (per i trimestrali)** e tale posizione debitoria **persiste ancora nel 2010**, per un ammontare **superiore o uguale a € 103,29.**



Si precisa che sono obbligati al versamento dell'acconto IVA anche i **contribuenti** che, pur risiedendo all'estero, si sono **identificati direttamente ai fini IVA nel territorio dello Stato** ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972.

**Soggetti esonerati**

**Non devono versare, invece, l'acconto IVA** i contribuenti che si trovano in una delle seguenti condizioni (C.M. n. 52 del 03.12.1991):

- **inizio attività** nel corso del **2010**;
- **cessazione di attività** nel corso del **2010**, precisamente:
  - **entro il 30.11.2010**, se mensili;
  - ovvero, **entro il 30.09.2010**, se trimestrali;

**senza che siano dovuti versamenti IVA** rispettivamente **per il mese di dicembre** (per i contribuenti mensili), **o per il IV trimestre** (per i contribuenti trimestrali);

- contribuenti che nell'ultima **liquidazione periodica dell'anno precedente (2009)** hanno evidenziato un credito d'imposta oppure un

debito d'imposta dal quale deriverebbe **un acconto inferiore al minimo dovuto (€ 103,29)**;

- contribuenti che hanno una **base di riferimento**, per il calcolo dell'acconto, **a credito** (storico 2009 o presunto 2010);
- contribuenti che beneficiano del regime agevolato delle **nuove iniziative produttive** (c.d. "forfettino", art. 13, Legge n. 388/2000);
- contribuenti che sono **usciti dal regime delle nuove iniziative produttive con decorrenza 2010** per rinuncia, decorrenza del triennio o superamento del limite dei ricavi o compensi (Risoluzione n. 157/E del 23.12.2004);
- **contribuenti** che hanno aderito al regime dei **minimi** (art. 1, commi 96-117, Legge n. 244/2007);
- **contribuenti in regime agricolo di esonero** (art. 34, D.P.R. n. 633/1972);
- **contribuenti che esercitano attività di intrattenimento** (art. 74, comma 6, D.P.R. n. 633/1972);
- contribuenti che **nell'anno in corso (2010)** hanno registrato **solo operazioni esenti o non imponibili**.



La liquidazione di dicembre 2009 (rigo VH12 della dichiarazione IVA 2010 relativa al 2009) di un contribuente mensile presenta il seguente saldo a credito:

IVA a debito	18.500 -
IVA a credito	19.700 =
Saldo	1.200 (A credito)

Il contribuente non è tenuto al versamento dell'acconto per il mese di dicembre 2010.

Soggetti obbligati	Soggetti esonerati
<p>Tutti i contribuenti che eseguono le liquidazioni e il versamento dell'IVA e che non sono espressamente esonerati.</p> <p>In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ imprese e professionisti che versano l'imposta mensilmente;</li> <li>✓ imprese e professionisti ordinari che versano l'imposta trimestralmente per opzione;</li> <li>✓ imprese che versano l'imposta trimestrale in modo speciale: autotrasportatori, benzinai ecc.</li> <li>✓ Enti pubblici territoriali che esercitano attività rilevanti ai fini IVA</li> </ul>	<p>Contribuenti che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ hanno evidenziato nell'ultimo periodo dell'anno precedente un credito d'imposta;</li> <li>✓ ritengono di concludere a credito l'anno in corso;</li> <li>✓ applicando il "metodo delle operazioni effettuate" evidenziano un credito d'imposta nel periodo 1.12 (o 1.10 se trimestrali)-20.12 dell'anno in corso;</li> <li>✓ hanno cessato l'attività prima del 30.11 dell'anno di riferimento se mensili o del 30.9 se trimestrali;</li> <li>✓ hanno iniziato l'attività nel corso dell'anno;</li> <li>✓ sono società estinte per fusione o incorporazione entro il 30.11 se mensili o entro il 30.9 se trimestrali;</li> <li>✓ applicano il regime previsto dall'art. 13 della legge 388/2000 relativa alle nuove attività produttive. L'esonero opera per tutti i periodi in cui viene applicato tale regime, nonché nel primo anno in cui perde efficacia (ris. n. 157/E, 23.12.2004);</li> <li>✓ devono versare meno di Euro 103,29;</li> <li>✓ sono produttori agricoli in regime semplificato ovvero agricoltori che escano da detto regime e applicano per la prima volta il regime ordinario;</li> <li>✓ esercitano attività di spettacoli e giochi in regime speciale;</li> <li>✓ sono associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza fine di lucro e pro loco, in regime forfetario;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"><li>✓ sono imprenditori individuali che hanno dato in affitto l'unica azienda entro il 30.9, se trimestrali o entro il 30.11 se mensili, purché non esercitino altre attività soggette a IVA;</li><li>✓ sono soggetti residenti nella UE e hanno nominato un rappresentante fiscale leggero in Italia per assolvere a obblighi senza versamento di imposta;</li><li>✓ sono raccoglitori e rivenditori di rottami, cascami carta da macero ecc., esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento del tributo;</li><li>✓ sono imprese extracomunitarie che effettuano commercio elettronico nella UE e che si sono identificate in Italia ai sensi dell'art. 74-quinquies del D.P.R. 633/1972.</li></ul>
--	--

### Le 3 modalità di calcolo dell'acconto

L'acconto IVA può essere determinato applicando uno dei seguenti **tre metodi**:

- 1) **metodo storico**;
- 2) **metodo previsionale**;
- 3) **metodo delle operazioni effettuate o analitico** (o "metodo della preliquidazione).



METODO	DETERMINAZIONE
<b>Storico</b>	Sulla base delle situazioni verificatesi l'anno precedente ed indicata in IVA 2010
<b>Analitico o "effettivo"</b>	Sulla base delle operazioni annotate dal 1° al 20 dicembre 2010, per i contribuenti mensili, o dal 1° ottobre al 20 dicembre 2010, per i contribuenti trimestrali
<b>Previsionale</b>	Sulla base dell'Iva a debito (o a credito) che si presume di ottenere nel mese di dicembre 2010, per i contribuenti mensili, nel quarto trimestre 2010, per i contribuenti trimestrali

Il contribuente ha la **facoltà di scegliere la procedura di calcolo più conveniente**, che sarà verosimilmente quella che darà luogo a minori oneri (contabili e/o di esborso finanziario).

**Il metodo storico**

In base al **metodo storico**, l'acconto IVA dovuto è pari al:

- ➔ **88% del versamento dovuto per l'ultimo periodo di liquidazione dell'anno precedente** (al lordo dell'acconto IVA precedente).

**Metodo storico**

➔ **88% del versamento dovuto per l'ultimo periodo di liquidazione dell'anno precedente**

**Base di calcolo**

In particolare, **la base di calcolo è data dall'Iva a debito risultante:**

- dalla **liquidazione periodica** relativa al mese di **dicembre 2009**, per i contribuenti mensili;

- dalla **liquidazione periodica** del **quarto trimestre 2009**, per i contribuenti trimestrali "speciali" o "per natura" (art. 74, comma 4, DPR n. 633/1972);



Si tratta di:

- enti ed imprese che prestano servizi al pubblico con caratteri di uniformità, frequenza e diffusione tali da comportare l'addebito dei corrispettivi per periodi superiori al mese;
- esercenti impianti di distribuzione di carburante per uso di autotrazione;
- autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti all'albo.

Si definiscono "speciali", in quanto, ad essi è concessa la possibilità di effettuare le liquidazioni periodiche ed i relativi versamenti con cadenza trimestrale (anziché mensile), indipendentemente dal volume d'affari e senza l'applicazione della maggiorazione dell'1%.

- dalla **dichiarazione annuale Iva/2010** relativa al 2009 per i contribuenti trimestrali ordinari (o "per opzione") di cui all'art. 7, D.P.R. n. 542/1999.

Sotto il profilo pratico, la **base di calcolo** su cui si applica la percentuale dell'88% è costituita dalla **somma tra**:

- ➔ **l'acconto IVA versato per il periodo d'imposta 2009;**
- ➔ **ed il saldo IVA 2009.**

I **contribuenti mensili "posticipati"** possono determinare l'acconto in misura pari a 2/3 dell'IVA dovuta sulla base delle operazioni del mese di novembre 2010 che daranno luogo alla liquidazione di dicembre 2010.

METODO STORICO		
Periodicità della liquidazione	Base di calcolo	Mod. IVA 2010 (anno 2009)
Mensile	Saldo a debito liquidazione <u>dicembre 2009</u>	VH12
Mensile posticipato	Saldo a debito <u>liquidazione dicembre 2009</u> effettuata sulla <u>base delle operazioni di</u>	VH12

	novembre 2009	
<b>Trimestrale speciale</b>	Saldo a debito liquidazione <u>IV trimestre 2009</u>	VH12
<b>Trimestrale</b>	Saldo a debito dichiarazione IVA relativa al 2009 ( <u>saldo 2009 + acconto 2009</u> ), senza considerare gli interessi dell'1% applicati in sede di dichiarazione annuale	VL38 – VL36 + VH13 (tot. IVA dovuta – interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale + acconto dovuto)



Un contribuente mensile presenta il saldo della liquidazione IVA di dicembre 2009, al lordo dell'acconto (rigo VH12 dichiarazione IVA relativa al 2009), pari a € 7.500.

L'acconto IVA per il 2010 è pari a € 6.600 (7.500 x 88%).



Un distributore di carburante presenta il saldo della liquidazione IVA del quarto trimestre 2009, al lordo dell'acconto (rigo VH12 dichiarazione IVA relativa al 2009), pari a € 15.350.

L'acconto IVA per il 2010 è pari a € 13.508 (15.350 x 88%).



Un contribuente trimestrale ha versato in sede di dichiarazione IVA relativa al 2009 un importo pari a € 5.555 (5.500 saldo IVA a debito + 55 interessi 1%), avendo versato € 7.600 a titolo di acconto.

Considerato che l'IVA dovuta per il 2009 è pari a € 13.100 (5.555 – 55 + 7.600), l'acconto IVA per il 2010 ammonta a € 11.528 (13.100 x 88%).

**Casi particolari**

Contribuente trimestrale con risultato dichiarazione IVA relativa al 2009 a credito

Nel caso particolare di un **soggetto trimestrale che ha chiuso la dichiarazione IVA relativa al 2009 a credito** per effetto di un maggior acconto 2009, è necessario:

➔ **individuare quanto sarebbe stato il saldo in assenza dell'acconto.**

Di conseguenza, l'acconto da versare per il 2010 va commisurato a quanto effettivamente dovuto per il 2009, pari alla differenza tra l'acconto versato e il credito della dichiarazione IVA (rigo VH13 – rigo VL32).



Un contribuente trimestrale ha chiuso la dichiarazione IVA relativa al 2009 a credito di € 1.320, avendo versato € 12.500 a titolo di acconto.

Il saldo della dichiarazione IVA senza considerare l'acconto versato per il 2009 sarebbe stato pari a € 11.180 (12.500 – 1.320).

L'acconto IVA per il 2010 è, pertanto, pari a € 9.838,40 (11.180 x 88%).

Adeguamento a  
parametri o studi  
di settore

Si fa presente che, per i soggetti che hanno effettuato **l'adeguamento ai parametri o studi di settore per il 2009**, la determinazione dell'**acconto IVA** per il 2010 **non è influenzata** da tale scelta (l'adeguamento è stato, infatti, effettuato "fuori dichiarazione").

Contabilità  
separata per  
opzione

In presenza di **contabilità separata** ex art. 36, DPR n. 633/72 **per opzione**:

→ le liquidazioni periodiche IVA sono cumulative per tutte le attività, con riferimento ad un unico volume d'affari.

Contabilità  
separata per  
obbligo

Per il contribuente che gestisce 2 o più attività con **contabilità separata per obbligo** (con diversa periodicità di liquidazione):

→ **l'acconto va commisurato sull'importo dovuto in sede di:**

- liquidazione di dicembre 2009 per l'attività mensile;
- dichiarazione IVA relativa al 2009 per l'attività trimestrale.

Variazione del  
regime di  
liquidazione  
periodica

Nel caso in cui un contribuente abbia adottato nel 2010 un **diverso regime di liquidazione periodica** rispetto al 2009, sono previste particolari modalità di determinazione della base di riferimento:

→ contribuente mensile nel 2009 diventato trimestrale nel 2010:

- la base di calcolo dell'acconto è data dall'**imposta versata** (compreso l'eventuale acconto) **per gli ultimi tre mesi dell'anno precedente**

(2009), al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre di tale periodo:

**Righi Mod. IVA/2010 (anno 2009): VH10 + VH11 + VH12**



Un contribuente trimestrale nel 2010 (mensile nel 2009) presenta i seguenti saldi delle liquidazioni periodiche:

- ottobre 2009: € 12.500;
- novembre 2009: € 8.650;
- dicembre 2009 (acconto + saldo): € 4.050

→ **Totale € 25.200**

L'ammontare dell'acconto dovuto per il 2010 è pari a € 22.176 (25.200 x 88%).

→ **contribuente trimestrale nel 2009 diventato mensile nel 2010:**

➤ l'acconto va commisurato a:

- **1/3 del versamento effettuato in sede di dichiarazione annuale IVA 2010;**

**Righi Mod. IVA/2010 (anno 2009): (VL38 - VL36 + VH13) : 3**

- **1/3 di quanto versato per il IV trimestre dell'anno precedente (2009), nel caso di trimestrale "speciale" .**

### Acconto Iva

=

(88%) Acconto IVA relativo al periodo d'imposta 2009 +

- credito IVA annuale o + saldo versato entro il:

- 18 gennaio 2010
- 16 febbraio 2010
- 16 marzo 2010 salvo rateizzazioni e/o differimenti



Per un soggetto mensile nel 2010 (trimestrale nel 2009) l'IVA dovuta in sede di dichiarazione relativa al 2009 è pari a € 14.560 e corrisponde a:  
 → € 4.500 (VL38) – € 45 (VL36) + € 10.105 (VH13).

L'acconto dovuto per il mese di dicembre 2010 è pari a:  
 € 14.560 : 3 = € 4.853,33 x 88% = € 4.270,93 (acconto dovuto).

**ESEMPIO**

Si propone un esempio di calcolo dell'acconto IVA, relativo al periodo d'imposta 2010 e riferito ad un contribuente trimestrale, utilizzando il meccanismo del metodo storico.

**Calcolo acconto IVA con il metodo storico**

Stralcio quadro VH

QUADRO VH	CREDITI	DEBITI	Rovesciamento	CREDITI	DEBITI	Rovesciamento
VH1	.00	.00		VH7	.00	
VH2	.00	.00		VH8	.00	
VH3	<b>780</b> .00	.00		VH9	.00	<b>X</b>
VH4	.00	.00		VH10	.00	
VH5	.00	.00		VH11	.00	
VH6	.00	<b>2.351</b> .00	<b>X</b>	VH12	.00	
				VH13	Acconto dovuto	<b>2.249</b> .00 <b>1</b>

VL32	IVA A DEBITO [(VL3 + righe da VL20 a VL23) - (VL4 + righe da VL26 a VL31)]	.00
	ovvero	
VL33	IVA A CREDITO [(VL4 + righe da VL26 a VL31) - (VL3 + righe da VL20 a VL23)]	<b>712</b> .00
VL34	CreditI d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale	.00
VL36	Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale	.00
VL38	TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 + VL36)	.00
VL39	TOTALE IVA A CREDITO	.00
VL40	Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito annuale 2009	<b>712</b> .00

Acconto IVA relativo all'anno 2009 (versato il 28 dicembre 2009)	2.249 +
Saldo IVA relativo al periodo d'imposta 2009 (credito)	- 712 =
Base per determinare l'acconto IVA per il 2010	<b>1.537</b>

**Determinazione dell'acconto IVA**

Base per determinare l'acconto IVA	1.537 x
Aliquota per il calcolo dell'acconto	88% =
Acconto dovuto	<b>1.352,56</b>

L'acconto IVA sarà rilevato anche nella dichiarazione annuale: nell'attuale modello IVA salvo quindi variazioni previste per il prossimo modello dichiarativo, l'acconto IVA sarà da riportare nel Quadro VH del Modello IVA 2011 al rigo VH13.



**Metodo  
previsionale**

In luogo del metodo storico, il contribuente può utilizzare il metodo previsionale, che gli consente di calcolare l'acconto sulla base della stima delle operazioni che verranno effettuate fino alla chiusura del periodo di riferimento e, quindi, sulla base del dato previsionale 2010, anziché del dato storico del 2009.

**Base di  
calcolo**

In pratica, ferma restando la misura percentuale dell'acconto pari all'88%, l'importo calcolato sulla base del dato previsionale dovrebbe **coincidere con quanto il contribuente ritiene di dover versare**:

- nell'**ultima liquidazione periodica dell'anno 2010**, per i contribuenti mensili e per quelli trimestrali "speciali";
- **in sede di dichiarazione annuale Iva/2011 (periodo d'imposta 2010)**, per i contribuenti trimestrali ordinari.

È opportuno sottolineare che, ai fini dell'individuazione del dato previsionale, il contribuente deve fare una stima delle fatture attive da emettere e di quelle passive da ricevere entro la fine dell'anno; pertanto, **è consigliabile utilizzare tale metodo solo se vi sono sufficienti margini di sicurezza**, in quanto si potrebbe incorrere nella **sanzione amministrativa** prevista in caso di insufficiente versamento dell'acconto (30% di quanto non versato).



Utilizzando tale metodo è necessario **porre attenzione al fatto che l'acconto versato per il 2010 non risulti inferiore all'88% di quanto effettivamente dovuto** per il mese di dicembre 2010, quarto trimestre 2010 o dichiarazione IVA/2011 relativa al 2010.

**Metodo previsionale**

- ↘ calcolo dell'acconto sulla base della stima delle operazioni che verranno effettuate fino alla chiusura del periodo di riferimento

**ESEMPIO**

Si fornisce un esempio di calcolo dell'acconto IVA da parte di un contribuente mensile con il metodo previsionale.

Determinazione acconto iva 2010 con il metodo previsionale	
IVA presunta per il mese di dicembre 2010	
IVA operazioni attive	11.500 -
IVA operazioni passive	8.500 =
Versamento presunto da effettuare entro il 17 gennaio 2011	<b>3.000</b>
Determinazione dell'acconto IVA	
Versamento presunto	3.000 *
Aliquota per il calcolo dell'acconto	88% =
Acconto dovuto	<b>2.640</b>

### Metodo delle operazioni effettuate o analitico

Il contribuente può, in alternativa, decidere di utilizzare un terzo criterio di calcolo, detto "metodo delle operazioni effettuate" o "analitico", sicuramente più complesso dei precedenti, ma che **consente di determinare l'effettivo ammontare dell'acconto dovuto** dal contribuente **tenendo conto di tutte le operazioni effettuate** ai sensi dell'art. 6, DPR n. 633/72, e non soltanto di quelle fatturate e registrate.

L'acconto, in tal caso, è pari al:

- 100% dell'importo che risulterebbe effettuando entro il 27.12.2010 un'apposita liquidazione IVA.

### **Base di calcolo**

Utilizzando il metodo in esame si dovrà, innanzitutto, **determinare l'imposta dovuta (IVA a debito) sulla base delle annotazioni effettuate nel registro delle fatture emesse e dei corrispettivi, al netto dell'IVA a credito risultante dal registro degli acquisti** (compresa quella relativa agli acquisti intracomunitari computati nell'IVA a debito), tenendo conto della relativa periodicità di liquidazione dell'imposta.

Di conseguenza, per quanto riguarda l'**IVA a debito**:

- il contribuente **mensile** dovrà fare riferimento al **periodo 01.12 – 20.12.2010**;



Le fatture differite emesse entro il 15.12.2010 relative a consegne/spedizioni effettuate nel mese di novembre non rilevano nel calcolo dell'acconto.

- il contribuente **trimestrale** (speciale o ordinario) dovrà fare riferimento al **periodo 01.10 – 20.12.2010**.



Analogamente ai contribuenti mensili, per i contribuenti trimestrali le fatture differite emesse entro il 15.10.2010 relative a consegne/spedizioni effettuate nel mese di settembre non rilevano nel calcolo dell'acconto.

All'importo così ottenuto **va aggiunta l'IVA a debito relativa alle operazioni effettuate fino al 20.12.2010 se non ancora annotate**, non essendo decorsi i termini di fatturazione o registrazione.

Ad esempio, dovranno essere considerate:

- ✓ le cessioni effettuate con DDT fino al 20.12.2010 per le quali non è stata emessa la relativa fattura differita;
- ✓ le fatture emesse per il ricevimento di acconti fino al 20.12.2010, non ancora annotate;
- ✓ le fatture comunque emesse fino al 20.12.2010 (anche se non incassate), non ancora annotate.

**Va considerato, infine, anche il riporto del saldo a credito (o del debito non superiore a € 25,82) relativo alla liquidazione del periodo precedente** (novembre 2010 o terzo trimestre 2010).

**Andrà, poi, scomputata l'IVA a credito** risultante da:

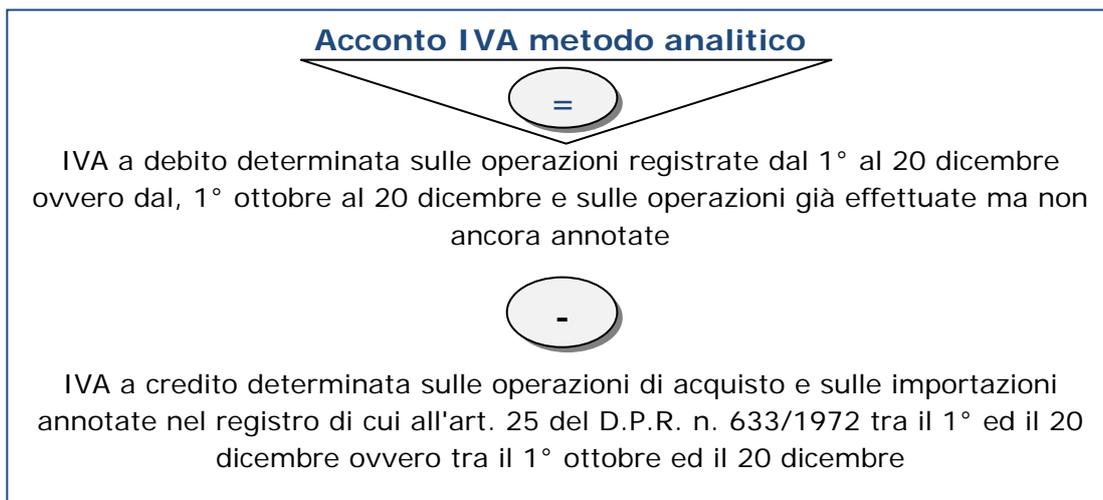
- **acquisti e importazioni registrati dall'1.12.2010 al 20.12.2010**, per i contribuenti **mensili**;
- **acquisti e importazioni registrati dall'1.10.2010 al 20.12.2010**, per i contribuenti **trimestrali**.



Nel caso particolare degli **autotrasportatori**, ai sensi dell'art. 74, comma 4, DPR n. 633/72, le fatture emesse possono essere registrate entro il trimestre successivo a quello di emissione.

In sede di **calcolo dell'acconto utilizzando il terzo metodo (operazioni effettuate)**, si dovranno considerare, per la determinazione dell'**IVA a debito**, le fatture emesse nel 3° trimestre 2010 ed annotate nel periodo 1.10 - 20.12.2010, nonché quelle emesse in tale periodo anche se saranno registrate entro il primo trimestre 2010.

Per tali soggetti, la CM 20.12.95, n. 328/E consiglia di applicare il **metodo previsionale**, in quanto, è possibile determinare con certezza l'IVA dovuta per il quarto trimestre 2009.



**ESEMPIO**

Si fornisce un esempio del calcolo dell'acconto Iva utilizzando il metodo analitico/effettivo.

<b>Calcolo acconto IVA con IVA con il metodo analitico/effettivo</b>	
IVA a debito sulle operazioni attive effettuate dal 1° ottobre	
Al 20 dicembre o dal 1°dicembre al 20 dicembre	8.500,00 -
IVA a credito sulle operazioni passive registrate	
Dal 1° ottobre al 20 dicembre o da 1° dicembre al 20 dicembre	7.450,00 =
<b>Acconto IVA DOVUTO PER IL 2010</b>	<b>1.050,00</b>

Storico	Operazioni effettuate	Previsionale
▼	▼	▼
Imposta dovuta per l'ultimo periodo relativo all'anno precedente (dicembre o quarto trimestre o annuale)	Imposta dovuta per l'ultimo periodo relativo all'anno in corso (dicembre o quarto trimestre o annuale)	Imposta dovuta sulle operazioni effettuate nel periodo dal 1° al 20.12 ovvero dall'1.10 al 20.12 dell'anno in corso
▼	▼	▼
x 88% =	x 88% =	x 100% =
▼	▼	▼
<b>Importo da assumere</b>	<b>Importo da assumere</b>	<b>Importo da assumere</b>

▼		
Versamento	Acconto da versare (Importo minore)	Pagamento
Mod. F24	L'acconto non si versa se da uno dei tre metodi risulta un credito d'imposta	F24 on-line
Codice 6013 - contribuenti mensili		
Codice 6035 - contribuenti trimestrali		

### Casi particolari

In sede di calcolo dell'acconto IVA 2010, possono riscontrarsi delle **difficoltà in caso di:**

1. **affidamento a terzi della tenuta della contabilità;**
2. **liquidazione IVA "di gruppo" (art. 73, ultimo comma DPR n. 633/72).**

### **Affidamento contabilità a terzi**

In particolare, secondo quanto precisato nella *Circ. n. 52/E/1991*:

- nel caso di **affidamento a terzi della contabilità:**
  - avvalendosi della possibilità di eseguire liquidazioni sulla base dei dati relativi al secondo mese precedente e non in base a quelli del mese immediatamente anteriore, ai fini del calcolo dell'acconto, **la determinazione viene effettuata sulla base di annotazioni eseguite nel mese di novembre 2010** (utilizzate per la liquidazione da eseguire entro il 16 gennaio 2011);

### **Liquidazione IVA di gruppo**

- nel **caso di liquidazione IVA di gruppo:**
  - in assenza di modificazioni delle società (controllate e controllanti): l'acconto deve essere versato **dalla controllante cumulativamente**, con riferimento al dato dell'intero gruppo;
  - nel caso di variazioni della composizione delle società:
    - ✓ le **controllate che sono uscite dal gruppo** nel corso del periodo d'imposta devono determinare l'acconto autonomamente in base ai propri dati;

- ✓ la **controllante**, nel determinare la base di calcolo, non terrà conto dei dati riconducibili a dette società;
- ✓ le **nuove controllate entrate nel gruppo** nel corso del periodo d'imposta devono fornire alla capogruppo, oltre alle risultanze presunte dell'anno in corso, anche i dati dell'anno precedente, necessari per integrare il dato storico complessivo.

### CASI PARTICOLARI

#### → Affidamento a terzi della contabilità

- ▶ **la determinazione viene effettuata sulla base di annotazioni eseguite nel mese di novembre 2010**

#### → Liquidazione Iva di gruppo

- ▶ **Assenza di modificazioni**  
→ l'acconto deve essere versato **dalla controllante cumulativamente**, con riferimento al dato dell'intero gruppo
- ▶ **Variazioni della composizione delle società**  
→ le **controllate che sono uscite dal gruppo** nel corso del periodo d'imposta devono determinare l'acconto autonomamente in base ai propri dati;  
→ la **controllante**, nel determinare la base di calcolo, non terrà conto dei dati riconducibili a dette società;  
→ le **nuove controllate entrate nel gruppo** nel corso del periodo d'imposta devono fornire alla capogruppo, oltre alle risultanze presunte dell'anno in corso, anche i dati dell'anno precedente, necessari per integrare il dato storico complessivo.

#### Operazioni straordinarie

Come specificato nelle istruzioni del Mod. IVA 2010 relativo al 2009, nei casi di **operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive** (conferimento d'azienda in società, donazione d'azienda, successione ereditaria, scioglimento società di persone con proseguimento dell'attività sotto forma di ditta individuale, ecc.), si verifica, in **linea generale, una situazione di continuità tra i soggetti** partecipanti all'operazione.

Tenendo presente tale principio, si ritiene che il **soggetto che "nasce" dalle predette operazioni straordinarie** (società conferitaria, erede/i che

continuano l'attività del *de cuius*, donatario dell'azienda, socio di società di persone sciolta per il venir meno della pluralità dei soci che prosegue l'attività in forma individuale, ecc.) **debba versare l'acconto IVA 2010** sulla base della situazione esistente in capo al soggetto "dante causa" per il 2009 (con la possibilità comunque di utilizzare uno dei tre metodi di calcolo che stiamo analizzando).

Vediamo più nel dettaglio le varie casistiche.

**Fusione** In caso di **fusione** (per incorporazione o di fusione propriamente detta), **la società risultante dalla fusione o la società incorporante subentra**, dalla data di effetto dell'operazione, in **tutti gli obblighi e diritti esistenti in capo alle società fuse o incorporate**, che si estinguono per effetto della fusione stessa.

Come precisato dalla circ. delle Entrate n. 52 del 1991, par. 4, possono proporsi le situazioni schematizzate nella seguente tabella:

	Data di effetto della fusione	Versamento dell'acconto delle società estinte	Versamento dell'acconto da parte della società risultante dalla fusione
Fusione propriamente detta	- tra il 01.01.2010 ed il 30.11.2010, se le società fuse erano in regime di liquidazione IVA mensile;	NO, per mancanza del "dato previsionale"	NO, per mancanza del "dato storico"
	- tra il 01.01.2010 ed il 30.09.2010, se le società fuse erano in regime di liquidazione IVA trimestrale.		
	- tra il 01.12.2010 ed il 27.12.2010, nel caso di contribuenti IVA mensili;	NO	SI', considerando: - come "dato storico", l'ammontare delle risultanze delle società fuse, in relazione all'ultima liquidazione
	- tra il 01.10.2010 ed il 27.12.2010, nel caso di		

	<p><u>contribuenti IVA trimestrali.</u></p>		<p>periodica;</p> <p>- come "dato previsionale", l'ammontare delle risultanze riferibili a ciascuna società fusa, tenendo conto solo delle operazioni annotate fino alla data in cui ha effetto la fusione, compensando le risultanze creditorie con quelle debitorie.</p>
	<p>- tra il 28.12.2010 ed il 31.12.2010.</p>	<p><u>SI'</u>, provvedendo al versamento del proprio acconto <u>autonomamente</u></p>	<p>Provvede alle <u>liquidazioni periodiche definitive relative all'ultimo mese o trimestre e alla dichiarazione annuale tenendo conto di tutte le società.</u></p>
<p><b>Fusione per incorporazione</b> <b>e</b></p>	<p>- tra il 01.01.2010 ed il 30.11.2010, <u>se le società fuse erano in regime di liquidazione IVA mensile;</u></p> <p>- tra il 01.01.2010 ed il 30.09.2010, <u>se le società fuse erano in regime di liquidazione IVA trimestrale.</u></p>	<p><u>NO</u>, per mancanza del "dato previsionale"</p>	<p><u>SI'</u>, tenendo conto:</p> <p>- solo del "dato storico" inerente le proprie risultanze contabili;</p> <p>- ovvero, del "dato previsionale" che deve comprendere data in cui ha effetto anche le risultanze delle società incorporate.</p>
	<p>- tra il 01.12.2010 ed il 27.12.2010 <u>nel caso di contribuenti IVA mensili;</u></p> <p>- tra il 01.10.2010 ed il 27.12.2010 <u>nel caso di contribuenti IVA trimestrali.</u></p>	<p><u>NO</u></p>	<p>Versamento dell'<u>acconto dovuto per le società incorporate sulla base degli stessi criteri previsti in caso di "fusione propria", tenendo conto anche dei dati "storici" o "previsionali" relativi alla propria attività.</u></p>
	<p>- tra il 28.12.2010 ed il 31.12.2010.</p>	<p><u>SI'</u>, provvedendo al versamento del proprio acconto <u>autonomamente</u></p>	<p>Provvede:</p> <p>- al <u>versamento del proprio acconto;</u></p> <p>- alle <u>liquidazioni periodiche definitive relative all'ultimo mese o trimestre ed alla dichiarazione annuale tenendo conto di tutte le società.</u></p>

Al riguardo, è utile ricordare che l'art. 4, comma 1, del D.L. 11 marzo 1997, n. 50, ha stabilito che:

- **"nelle operazioni di fusione e scissione, gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti d'imposta ed alle ritenute operate su redditi altrui, dei soggetti che si estinguono per effetto delle operazioni medesime, sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione o della scissione ....; successivamente a tale data, i predetti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dalla fusione o scissione".**



La Risoluzione n. 120/E del 27 agosto 1998 ha chiarito che, **ai fini Iva:**

- **"la 'data di effetto giuridico della fusione' è quella di cui all'art. 2504-bis, secondo comma del codice civile e, cioè, la data dell'ultima iscrizione nel registro delle imprese (quello competente per la società incorporante o risultante dalla fusione) dell'atto di fusione o data eventualmente successiva se le delibere dispongono diversamente."**

È a questa data che l'organizzazione della società incorporante si modifica assorbendo in sé l'organizzazione delle società estinte, in quanto, prima della medesima data, le società suddette sono giuridicamente e contabilmente autonome.

### Obblighi di versamento degli acconti in caso di fusione o scissione

#### ► Fino alla data di efficacia della fusione/scissione

IN CAPO AI SOGGETTI CHE SI ESTINGUONO

#### ► Successivamente alla data di efficacia della fusione/scissione

IN CAPO AI SOGGETTI INCORPORANTI O, COMUNQUE, ISULTANTI DALLA FUSIONE/SCISSIONE

**FUSIONE PER INCORPORAZIONE DI SOCIETA' CHE OPERANO IN PARTICOLARI SETTORI**

La ris. n. 16/E del 21 gennaio 2008 ha precisato le modalità di determinazione dell'acconto Iva in caso di operazioni di **fusione per incorporazione tra società operanti nei settori delle telecomunicazioni** (D.M. n. 366 del 24 ottobre 2000) e per **quelle che effettuano somministrazioni di acqua, gas, energia elettrica, raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, eccetera**, individuate con il D.M. n. 370 del 24 ottobre 2000.

Si è trattato, in particolare, di stabilire se la società incorporante, al fine di verificare il limite di 2 milioni di euro, nonché per determinare l'acconto da versare, debba tenere conto dei versamenti eseguiti dalla società incorporata.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate distingue a seconda che:

- la fusione avvenga anteriormente all'ultimo trimestre di liquidazione;
- la fusione avvenga nel corso dell'ultimo trimestre di liquidazione.

**Nel primo caso**, l'incorporante deve verificare il superamento del limite di 2 milioni di euro tenendo conto solo dei propri versamenti eseguiti nell'anno solare precedente, commisurando l'acconto dovuto alla media dei propri versamenti per i precedenti trimestri dell'anno in corso.

Per contro, se la fusione ha effetto nel corso dell'ultimo periodo di liquidazione, la società incorporata deve provvedere al versamento dell'acconto (che, infatti, si configura come anticipo del versamento d'imposta da eseguire in relazione all'ultima liquidazione periodica dell'anno).

In tale ipotesi, ai fini della determinazione dell'acconto, la società incorporante deve:

- verificare il superamento del limite di 2 milioni di euro tenendo conto, oltre che dei propri versamenti, anche di quelli eseguiti dalla società incorporata nell'anno solare precedente;
- assumere, quale base di calcolo dell'acconto, la media dei versamenti trimestrali eseguiti (o che avrebbero dovuto essere eseguiti) per i precedenti trimestri dell'anno in corso dalla società incorporante e dalla società incorporata.

**Nell'ipotesi in cui la fusione abbia effetto successivamente alla scadenza del termine di versamento dell'acconto**, ciascuna società avrà provveduto autonomamente al versamento dell'acconto.

Di conseguenza, la liquidazione periodica relativa all'ultimo trimestre, nonché la compilazione della dichiarazione Iva, spetteranno esclusivamente alla società incorporante.

**Scissione** In presenza di **scissione**, ove l'operazione comporti trasferimento di aziende o di complessi aziendali, gli obblighi ed i diritti, derivanti dall'applicazione dell'Iva, relativamente alle operazioni realizzate tramite le aziende o i complessi aziendali trasferiti, **sono assunti dalle società beneficiarie del trasferimento**.

Come, **tuttavia**, chiarito dalla ris. n. 183/E del 13 luglio 1995, **nell'ipotesi di scissione parziale mediante costituzione di una nuova società avvenuta in corso d'anno:**

- la società beneficiaria non deve versare l'acconto in quanto soggetto non esistente nell'anno precedente;
- la società scissa deve versare l'acconto e, ove si avvalga del metodo storico, deve tener conto dei relativi importi di riferimento senza effettuare alcuna riduzione in virtù dell'operazione di scissione.

#### Scissione

**gli obblighi ed i diritti**, derivanti dall'applicazione dell'Iva, relativamente alle operazioni realizzate tramite le aziende o i complessi aziendali trasferiti, **sono assunti dalle società beneficiarie del trasferimento**

**Trasformazione** Le ipotesi di **trasformazioni sostanziali soggettive** (società in nome collettivo che si trasforma in società a responsabilità limitata, eccetera) appaiono **ininfluenti ai fini dell'acconto Iva**. Infatti, **l'acconto è comunque dovuto**, in quanto in dette situazioni non viene meno la situazione di continuità tra i soggetti partecipanti alla trasformazione.

#### Trasformazione

→ **Ininfluente ai fini dell'acconto Iva**

#### Liquidazione volontaria

In caso di **liquidazione volontaria**, **l'acconto è dovuto**. Tuttavia, stante la diminuzione della fatturazione attiva legata al divieto di compiere nuove operazioni (se non ai soli fini della conservazione dell'integrità e del valore del

patrimonio sociale), può essere opportuno effettuare il calcolo con il metodo previsionale.

**Liquidazione volontaria**

→ Consigliato il metodo previsionale

Procedure concorsuali

In caso di fallimento, concordato preventivo, amministrazione controllata e liquidazione coatta amministrativa, l'acconto è dovuto, salva la possibilità di versare un acconto inferiore sulla base delle previsioni per il periodo di riferimento dell'anno in corso.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 74-bis, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, in caso di fallimento o liquidazione coatta amministrativa, **gli adempimenti devono essere eseguiti dal curatore o dal commissario liquidatore.**

**Versamento dell'acconto IVA**

Il versamento dell'acconto IVA va effettuato **telematicamente** (direttamente o tramite un intermediario abilitato) utilizzando il **mod. F24**, in cui andrà indicato il **codice tributo**:

Codici tributo

- "6013", per i contribuenti **mensili**;
- "6035", per i contribuenti **trimestrali**;

e il **periodo di riferimento "2010"**.

<b>Codice tributo acconto IVA per i <u>mensili</u></b>	<b>6013</b>
<b>Codice tributo acconto IVA per i <u>trimestrali</u></b>	<b>6035</b>
<b>Periodo di riferimento</b>	<b>2010</b>

**Termine di versamento**

Il termine ultimo per effettuare il versamento cade il 27 dicembre dell'anno di riferimento e, quindi, quest'anno pertanto l'acconto IVA 2010 deve essere pagato entro il:

→ **27 dicembre 2010**

L'acconto IVA **non può essere rateizzato**, ma può essere **compensato** con i crediti risultanti dal mod. UNICO e dalle denunce previdenziali.

**Sanzioni** L'**omesso, tardivo o insufficiente versamento dell'acconto IVA** è punito con una **sanzione amministrativa pari al:**

→ **30% dell'importo non versato.**

**Ravvedimento  
operoso**

E', tuttavia, possibile ricorrere al **ravvedimento operoso** ai sensi dell'art. 13, D. Lgs. n. 471/1997, che consente la riduzione della sanzione amministrativa a:

- 1/12 (**2,5%**), nel caso di **versamento entro 30 giorni** dalla scadenza originaria e, quindi, in questo caso, **entro il 26.01.2011**;
- 1/10 (**3%**), nel caso di **versamento entro il termine di presentazione della dichiarazione (IVA) relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione** (dichiarazione IVA/2011, relativa al 2010, quindi, **entro il 30.09.2011** per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Affinché si perfezioni l'istituto del ravvedimento operoso, è necessario che vengano effettuati contestualmente i seguenti versamenti:

- pagamento dell'imposta o della differenza d'imposta dovuta e non versata;
- pagamento degli interessi legali (pari al **1%** annuo), commisurati all'imposta dovuta, maturati a partire dal giorno successivo a quello in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato, fino al giorno in cui avviene effettivamente il pagamento;
- pagamento della sanzione ridotta dovuta.

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 22.05.2007, n. 109/E, l'ammontare degli **interessi da ravvedimento** devono essere versati distintamente dall'IVA, utilizzando l'apposito **codice tributo "1991"**, mentre la **sanzione pecuniaria** ha codice tributo **"8904"**.





<b>SCOMPUTO DELL'ACCONTO</b>	
<b>TIPOLOGIA DI CONTRIBUENTE IVA</b>	<b>SCOMPUTO DALLA</b>
<b>Soggetto mensile</b>	Liquidazione di dicembre 2010 (da effettuare entro il 16.01.2011)
<b>Soggetto trimestrale speciale</b>	Liquidazione del 4° trimestre 2010 (da effettuare entro il 16.02.2011)
<b>Soggetto trimestrale ordinario</b>	Dichiarazione IVA/2011 relativa al 2010 (da effettuare entro il 16.03.2011)
<b>Soggetto con attività separate in regime di liquidazione IVA misto</b>	Liquidazione di dicembre 2010 (da effettuare entro il 16.01.2011) o Liquidazione del 4° trimestre 2010 (da effettuare entro il 16.02.2011)

## 1.2 IVA: l'omesso versamento è sanabile entro il 27 dicembre

Il D.L. n.223 del 4 luglio 06, ha introdotto due nuove ipotesi di reati tributari connessi all'imposta sul valore aggiunto, prevedendo – oltre alla casistica a regime del mancato versamento delle ritenute certificate – **anche l'ipotesi dell'omesso versamento Iva e della indebita compensazione.**

### Premessa

#### Omesso Versamento Iva

### Art. 10-ter del DL 74/2000

Con l'articolo **10-ter del Decreto Legislativo n. 74/2000** è stata inserita nell'ordinamento tributario italiano una nuova fattispecie delittuosa. Tale fattispecie è diretta a sanzionare **l'omesso versamento dell'IVA dovuta in base alle risultanze della dichiarazione annuale.**

### La pena prevista

È punito con la reclusione **da sei mesi a due anni**, chiunque non versa, per un **ammontare superiore a 50.000** euro per ciascun periodo di imposta, **l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (27 dicembre).**

### Limiti quantitativi e temporali

La disposizione, come evidente, **scatta al superamento di due limiti:**

#### 1. Limite quantitativo

↘ dovendo l'omissione essere superiore al limite sensibile dei 50.000 euro.

#### 2. Limite temporale

↘ essendo prevista la possibilità di provvedere tardivamente all'adempimento, **entro il 27 dicembre dell'anno successivo a quello di riferimento.**



L'omissione si perfeziona dunque alla data del 27 dicembre di ciascun anno per l'Iva relativa alla dichiarazione dell'anno precedente.

#### Variabili della condotta

#### ◆ Soggetto attivo

→ Contribuente che riveste la qualità di soggetto Iva, tenuto al versamento dell'Iva

#### ◆ Condotta:

→ **Omesso versamento dell'imposta** sul valore aggiunto che risulta a debito dalla dichiarazione annuale

◆ **Soglia di punibilità:**

→ Ammontare dell'Iva non versata **superiore a 50.000** euro per ciascun periodo d'imposta.

◆ **Consumazione del reato**

→ **Mancato versamento dell'imposta entro il termine previsto** per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

◆ **Pena prevista:**

→ Reclusione da **sei mesi a due anni**.



Perché si incorra nel reato (*nella fattispecie, penale*), occorre che l'omissione del versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione, si protragga **oltre il 27 dicembre** dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento



La sanzione della reclusione scatta

- se l'**importo omesso è superiore ad Euro. 50.000,00**
- se il versamento dell'importo risultante dalla dichiarazione **non viene effettuato entro il termine per il pagamento dell'acconto Iva dell'anno successivo (il 27 dicembre)**



**Quando effettuare il versamento**

Per **evitare la sanzione penale** è quindi necessario **effettuare il versamento entro il 27 dicembre** dell'anno successivo ed è sufficiente versare anche un importo parziale ma tale da scendere al di sotto dell'importo limite previsto.

→ ad esempio, se per l'anno **d'imposta 2009** l'importo a debito non versato è Euro 80.000, per la mancata applicazione delle sanzioni penali e' sufficiente il versamento di un importo superiore ad E. 30.000 **prima del 27 dicembre 2010.**

*Versamento relativo all' anno d' imposta 2009*

Termine ultimo

→ 27 dicembre 2010

## 2. SCADENZE DI FINE ANNO

### 2.1 Operazione trasparenza fiscale entro il 31 dicembre

*Entro il prossimo 31.12.2010 le società di capitali in possesso dei requisiti previsti dagli articoli 115 e 116 del TUIR possono optare per il regime di trasparenza fiscale ovvero rinnovare l'applicazione per il triennio 2010 – 2012. In particolare, la società dovrà "raccogliere" le adesioni dei soci, che devono essere inviate alla stessa esclusivamente mediante raccomandata A/R, e provvedere a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate l'apposita comunicazione. Nella trattazione che segue vengono esaminate le principali caratteristiche ed i necessari adempimenti per l'esercizio dell'opzione.*

**Premessa** Come noto, il regime di trasparenza fiscale generalmente applicabile da parte delle società di persone, può essere adottato, al sussistere di particolari requisiti, anche dalle società di capitali, come previsto dagli artt. 115 e 116, TUIR.

In particolare, l'accesso a tale regime è consentito sia alle società di capitali i cui soci sono altre società di capitali (art. 115), sia alle Srl i cui soci sono esclusivamente persone fisiche (art. 116).

L'opzione per l'istituto della trasparenza ha come **effetto quello di tassare le società di capitali con le stesse modalità delle società di persone**. Infatti, il reddito prodotto viene **determinato in capo alla società e imputato ai soci, indipendentemente** dall'effettiva percezione e in proporzione alla percentuale di partecipazione agli utili.

#### Trasparenza fiscale

- ▶ Regime previsto solitamente per le società di persone
- ▶ Esteso alle società di capitale attraverso opzione
- ▶ Tassa le società di capitale come le società di persone
- Reddito prodotto dalla società viene imputato ai soci a prescindere dall'effettiva percezione

#### **Soggetti interessati**

La volontà della società di capitale di optare per il regime di tassazione per trasparenza deve essere manifestata attraverso la procedura stabilita dal D.M. 23.4.2004 ed **entro il 31.12 di ogni anno**.

**L'opzione** Le società interessate devono:

- manifestare l'**opzione** per la trasparenza per il **triennio successivo**;
- **decorso il triennio**, manifestare la volontà di **rinnovare l'opzione** per il successivo triennio.

La scadenza del **31.12.2010** riguarda, in particolare, i contribuenti cd. «**solari**»:

- che desiderano **applicare** il regime di trasparenza nel **triennio 2010/2011/2012**;
- che vogliono **rinnovare** l'opzione già esercitata in passato anche per il nuovo **triennio 2010/2011/2012**.

**Mancato rinnovo**

**Nessun adempimento** deve invece essere posto in essere da parte di coloro che decorso il triennio **non intendono rinnovare l'opzione** per il successivo triennio. Il decorso del termine farà, infatti, automaticamente rientrare la società nell'ambito dell'ordinaria determinazione dell'Ires.

In pratica, il rinnovo dell'opzione va esercitato, nella generalità dei casi, entro la data del **31 dicembre 2010**, con effetti in relazione al triennio "2010-2012" e, riguarda, così come indicato:

- sia la **società partecipata**, tenuta ad utilizzare il medesimo modello di comunicazione previsto per l'opzione;
- sia i **soci**, tenuti ad inviare nuovamente la raccomandata alla società partecipata.

In assenza di detta comunicazione il rinnovo (come l'opzione) non può considerarsi perfezionato, a **nulla rilevando l'eventuale comportamento concludente** osservato dalla società e dai soci <sup>1</sup>.



<sup>1</sup>Circolare 22 novembre 2004, n. 49/E, Agenzia delle Entrate;

**Regime di  
Trasparenza**

Il regime di tassazione per trasparenza delle società di capitali è disciplinato dagli articoli 115 e 116, D.P.R. 917/1986.

Nello specifico, i due articoli regolamentano le seguenti due distinte fattispecie:

**Grande  
trasparenza**

1. la «**grande trasparenza**» (art. 115), che riguarda le società di capitali partecipate esclusivamente da altre società di capitali. La norma contenuta nell'art. 115 afferma che l'opzione per la grande trasparenza può essere effettuata **solo** da **società di capitali** (comprese cooperative e di mutua assicurazione), **residenti** nel territorio dello Stato e **partecipate esclusivamente** da soggetti della stessa natura. È altresì necessario che la **percentuale** dei **diritti di voto** esercitabile in Assemblea generale e di **partecipazione agli utili** detenuta dai soci **non sia inferiore** al **10%** né **superiore** al **50%**. Deve, ulteriormente, essere precisato che i **requisiti soggettivi** (natura della società partecipata e dei soci) e quelli **quantitativi** (percentuale dei diritti di voto e di partecipazione agli utili) devono **sussistere ininterrottamente** dal **primo giorno** del **periodo d'imposta** in cui la partecipata **esercita l'opzione fino** al **termine** del **periodo** di opzione;

**Piccola  
trasparenza**

2. la «**piccola trasparenza**» (art. 116), relativa a **società a responsabilità limitata** unicamente **partecipate** da **persone fisiche**.

L'opzione per la piccola trasparenza può essere esercitata **esclusivamente** da **società a responsabilità limitata** il cui volume di **ricavi non superi** le **soglie** previste per gli **studi di settore** e, **partecipate esclusivamente** da un massimo di **10 persone fisiche** (ovvero **20** in caso di **società cooperativa**). Trattasi, in sostanza, delle cd. S.r.l. a ristretta base proprietaria.

**Il regime di trasparenza**

## ▶ Grande trasparenza

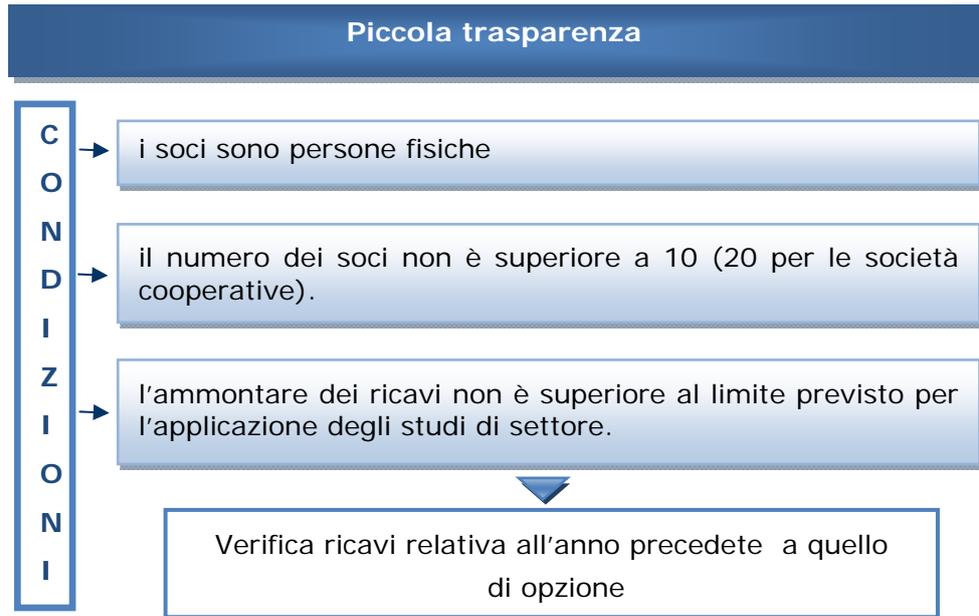
## ▶ Art. 115 TUIR-

Solo società di capitale partecipate da società di capitale

## ▶ Piccola trasparenza

## ▶ Art. 116 TUIR-

SRL partecipate da persone fisiche



**Srl unipersonale**

Al riguardo, si fa presente che non essendo prevista alcuna percentuale minima o massima di partecipazione del socio alla società l'opzione può essere esercitata **anche da una srl uni personale.**

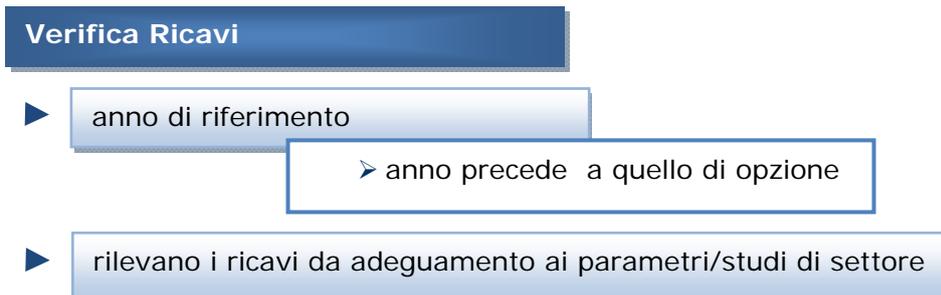
**Verifica ricavi**

In particolare, per le srl che intendono optare per il triennio 2010 – 2012 la **verifica dei ricavi va effettuata con riferimento al 2009**, ossia al periodo d'imposta precedente a quello di opzione, desumibili dal mod. UNICO 2010 SC.

**Circ. 22/11/2004 n.49/E**

Va peraltro considerato che, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 22.11.2004, n. 49/E:

- ✓ i ricavi dichiarati sono da assumere avendo riguardo anche all'eventuale **adeguamento ai parametri / studi di settore;**
- ✓ l'accesso al regime di trasparenza è consentito anche alle **società neo costituite** che non hanno il riferimento ai ricavi dell'anno precedente. Nelle annualità successive, ai fini della verifica per il mantenimento del regime, dovrà essere effettuato il ragguglio ad anno dell'ammontare dei ricavi dichiarati nella prima annualità di applicazione del regime.



**Requisiti di accesso**

L'accesso al regime di tassazione per trasparenza presenta specifiche condizioni sostanziali all'accesso.

In particolare, l'opzione per tale regime è possibile esclusivamente se le società di capitali rispettano i seguenti requisiti:

- i **soci non** devono fruire della **riduzione** dell'**aliquota Ires**;
- se i **soci** sono **non residenti**, l'opzione può essere comunque esercitata a condizione che per gli utili distribuiti dalla società partecipata **non** vi sia l'**obbligo** della **ritenuta alla fonte**, ovvero, quest'ultima sia **integralmente rimborsabile**;
- la **società partecipata non** deve aver esercitato l'**opzione** per il **consolidato nazionale** (art. 118, D.P.R. 917/1986) o per il **consolidato mondiale** (art. 131, D.P.R. 917/1986);
- la **società partecipata non** deve aver **emesso strumenti finanziari** di cui all'art. 2346, ultimo comma, c.c. (strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali o anche di diritti amministrativi, escluso il diritto di voto in Assemblea generale);
- la **società partecipata non** deve essere **assoggettata a procedure concorsuali** di cui all'art. 101, comma 5, del T.U.I.R.

**Modalità di opzione**

L'opzione per il regime di trasparenza, disciplinata dall'art. 115, comma 4, TUIR, applicabile anche alla piccola trasparenza ex art. 116:

"... è irrevocabile per tre esercizi sociali della società partecipata e deve essere esercitata da tutte le società e comunicata all'Amministrazione finanziaria, entro il primo dei tre esercizi sociali predetti, secondo le modalità indicate in un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate."

La **scelta** operata è, quindi, **irrevocabile** per **tre periodi d'imposta**, ma è soggetta ad **immediata decadenza** al venir meno delle **condizioni** fissate dalla norma.

In particolare l'opzione viene esercitata:

- **da tutti i soggetti** (società e soci) che intendono adottare il regime di trasparenza;
- **entro la fine del primo dei tre periodi** d'imposta interessati. Pertanto, per una Srl con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e con riferimento al triennio 2010 - 2012, l'opzione va esercitata **entro il 31.12.2010**.

L'opzione, che ha effetto dall'inizio dell'anno nella quale è manifestata ed è

vincolante per un triennio, può essere rinnovata per i trienni successivi.

**L'opzione**

- ▶ è irrevocabile per tre periodi d'imposta
- ▶ è soggetta a decadenza al venir meno delle condizioni fissate dalla norma
- ▶ viene esercitata
  - ➔ da tutti i soggetti che intendono aderire al nuovo regime
 

società

soci
- ▶ deve essere fatta entro la fine del primo esercizio del triennio
- ▶ Comunicazione tardiva
  - ➔ impossibilità di fruire del regime

**Comunicazione tardiva**

Qualora, i soggetti che intendono adottare per opzione tale regime incorrano in una **comunicazione tardiva**, l'Agenzia delle Entrate ha affermato, con la C.M. **18.6.2008, n. 47/E**, che tali contribuenti nel caso di specie non potranno fruire del regime in esame.

Infatti, l'iter previsto dal Legislatore deve essere rispettato pena la nullità della manifestazione di volontà esercitata.

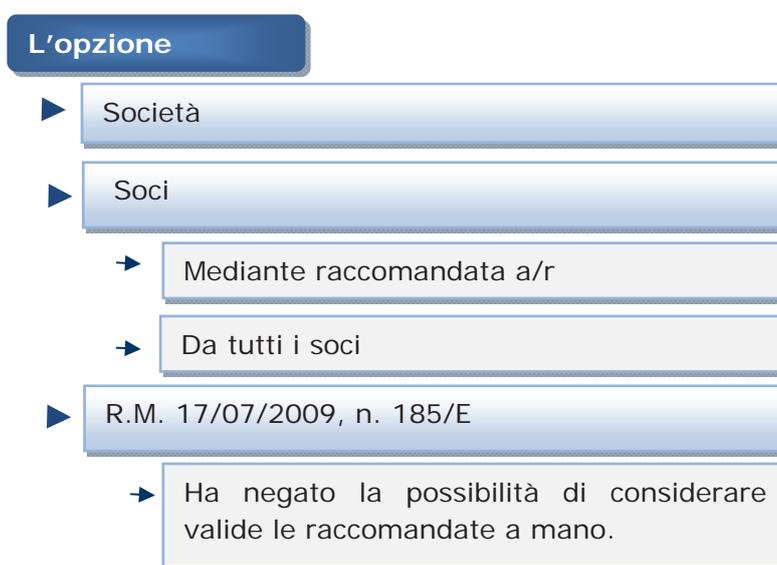
PRIMO ANNO DI VALIDITÀ DELL'OPZIONE	1° RINNOVO	2° RINNOVO
2004	2007	2010
2005	2008	2011
2006	2009	2012
<b>2007</b>	<b>2010</b>	<b>2013</b>
2008	2011	2014
2009	2012	2015
2010	2013	2016

**Adempimento dei soci**

L'art. 4, D.M. 23.4.2004 stabilisce che l'esercizio dell'opzione per la trasparenza deve essere effettuato, oltre che dalla **società partecipata**, **anche** dai **soci** mediante l'invio di una **raccomandata a/r** alla società, nella quale è contenuta la volontà da parte di ogni socio di optare per il regime.

Ai fini dell'opzione per il regime di trasparenza è necessario, infatti, che la società acquisisca innanzitutto **l'adesione di tutti i soci**. La mancata comunicazione, anche soltanto da parte di uno dei soggetti partecipanti (soci), **rende inefficace** l'opzione per il regime in esame.

Al riguardo, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 17.7.2009, n. 185/E è **esclusa** la possibilità per il socio di comunicare l'opzione alla società mediante una **raccomandata "a mano"**, in quanto, in tal caso, *"non si può ritenere soddisfatta la condizione di preventiva acquisizione da parte della società e tantomeno da parte dell'amministrazione finanziaria della precipua volontà dei soci di optare per la tassazione per trasparenza"*.



Al contrario, in caso di compagine unipersonale **l'omessa comunicazione** del socio alla società **non** comporta **l'invalidità dell'opzione**, per evidente coincidenza della volontà dell'unico socio con quella espressa dalla società (R.M. 11.12.2007, n. 361/E).

Ancorché non sia stabilito un contenuto specifico della comunicazione in esame, è comunque necessario che dalla stessa emerga la volontà del socio di optare per il regime di trasparenza.

### Società unipersonale

In presenza di una srl unipersonale, secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate, nella **Risoluzione 11.12.2007, n. 361/E**, *"essendo evidente la coincidenza della volontà dell'unico socio con quella della società ... **anche in assenza della raccomandata** da parte del socio unico ... si [può] considerare soddisfatta la condizione di cognizione da parte della società della volontà dell'unico socio di optare per la tassazione per trasparenza"*.



I signori Alberto Rossi e Luca Bianchi, soci della Alfa Srl intendono **optare** per il triennio 2010 – 2012 per il regime di trasparenza.

Entro il 31.12.2010 ciascun socio comunica alla società con raccomandata A/R la volontà di optare per il regime di trasparenza.

In particolare la comunicazione di uno dei soci sarà così compilata:

#### COMUNICAZIONE di OPZIONE di SOCIO PERSONA FISICA

Mittente:  
Alberto Rossi  
Via Roma, n. 20  
Bologna (Bo)

#### Raccomandata A/R

Spett. le  
Alfa S.r.l.  
Via Goito, n. 2  
Bologna (VBo)

**Oggetto:** opzione per la trasparenza fiscale di cui all'art. 116, D.P.R. 917/1986.

Con la presente, il sottoscritto Alberto Rossi, in qualità di socio della società Alfa srl con una partecipazione pari al XX % del capitale sociale, comunica l'intenzione di optare per il regime di trasparenza di cui all'art. 116, TUIR, per il triennio **2010 – 2012**.

Ai sensi delle vigenti disposizioni di legge, la suddetta opzione, per quanto qui non richiamato, è soggetta a tutte le disposizioni di cui all'articolo citato ed al D.M. 23.4.2004.

Il sottoscritto si impegna altresì a comunicare tempestivamente eventuali notizie che esplichino effetti al fine dell'applicazione del regime di trasparenza.

Vi prego, infine, di poter avere la copia della comunicazione per l'esercizio dell'opzione che provvederete ad inviare all'Agenzia delle Entrate.

Cordiali saluti  
*Alberto Rossi*

#### Adempimento della società

Raccolto il consenso dei soci, la società che opta per il regime della trasparenza ha l'obbligo di **comunicare** all'**Agenzia delle Entrate** la **scelta** di tale istituto, tramite **apposito modello** approvato con Provvedimento Agenzia Entrate 4.8.2004.

L'opzione, quindi, si **perfeziona** trasmettendo, esclusivamente in **via telematica** ed **entro il primo dei tre periodi d'imposta** di esercizio dell'opzione (ad es. per il triennio 2010/2012, entro il 31.12.2010), il predetto modello di «Comunicazione relativa al regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali» reperibile nel sito dell'Agenzia delle Entrate.

## La società

- ▶ deve trasmettere in via telematica all'Agenzia delle Entrate l'apposita comunicazione
  - redatta sul modello denominato "Comunicazione relativa al regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali"
  - entro la fine del primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 49/E *"l'invio della comunicazione è condizione essenziale per l'ammissione al regime di trasparenza essendo irrilevanti eventuali comportamenti concludenti"*.

Qualora l'esercizio della società partecipata sia non coincidente con l'anno solare il termine per manifestare l'opzione da parte dei soci e della società è collegato alla chiusura del primo esercizio di efficacia dell'opzione della società. Non rileva la data di chiusura del periodo d'imposta dei soci e la non coincidenza con quello di chiusura della società.

### Errate indicazioni nel modello

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 21.6.2007, n. 142/E, la società può comunicare telematicamente l'opzione solo se, a monte, **tutti i soci hanno inviato alla società la raccomandata con ricevuta di ritorno** con cui dichiarano l'adesione al regime.

Un eventuale **errore** nell'**indicazione** di un **socio** nella comunicazione dell'opzione per la «**piccola trasparenza**» **non** pregiudica la **validità** dell'opzione in quanto costituisce un errore materiale, a condizione che il socio effettivo abbia comunque inviato la raccomandata alla società. In tal caso la stessa può essere **sanato**.

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che qualora, dopo aver presentato la comunicazione relativa al regime di tassazione per trasparenza, il contribuente si accorge di avere erroneamente indicato un socio non più presente nella compagine societaria, l'opzione presentata è **ritenuta** comunque **valida**.

Viene, tuttavia, consigliata una **procedura di regolarizzazione** attraverso una semplice comunicazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

### Variazioni

Con la C.M. 22.11.2004, n. 49/E l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che, in assenza di trasmissione, non rilevano eventuali comportamenti concludenti e, quindi, nel caso si verifichi un mutamento della compagine sociale o nell'ipotesi di modifiche delle percentuali di partecipazione agli utili o dei diritti di voto che comportino la perdita dell'efficacia dell'opzione, la società partecipata dovrà

darne comunicazione all'Agazia delle Entrate, entro 30 giorni dal mutamento verificatosi.

### Modello per opzione

Nel modello di comunicazione dell'opzione per il regime della trasparenza fiscale devono essere indicati:

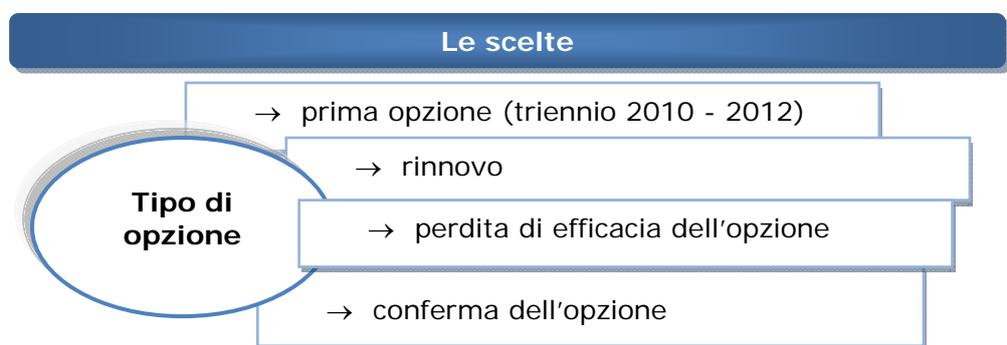
- i dati della società partecipata;
- i dati relativi al rappresentante firmatario della comunicazione;
- i dati relativi ai soci;
- la sottoscrizione del rappresentante firmatario della comunicazione;
- l'impegno alla presentazione telematica da parte dell'intermediario incaricato della trasmissione telematica;

### Tipo di opzione

Il primo passo da compiere per la compilazione del modello è quello di indicare il tipo di opzione a cui si è interessati, barrando la specifica casella predisposta rispettivamente per il caso della trasparenza intersocietaria o per l'ipotesi alternativa di cui all'art. 116 del T.U.I.R.

Tra i dati da fornire in via preliminare va poi indicato anche il tipo di comunicazione che ci si appresta ad effettuare, dato che il contribuente potrebbe trovarsi a segnalare, a seconda dei casi:

- ⇒ la prima opzione (triennio "2010-2012");
- ⇒ il rinnovo;
- ⇒ la perdita di efficacia dell'opzione;
- ⇒ la conferma dell'opzione.



### **Mutamento compagine sociale**

Va, inoltre, precisato che :

- ⇒ l'art. 4, comma 2, del decreto attuativo stabilisce che nell'ipotesi di **mutamento della compagine sociale** ovvero di modificazione delle

percentuali di partecipazione agli utili o dei diritti di voto nelle assemblee previste dagli artt. 2364, 2364-bis e 2479-bis c.c., che comportino la perdita di efficacia dell'opzione ai sensi dell'art. 6 dello stesso decreto, la società partecipata deve effettuare, entro i successivi 30 giorni, le relative comunicazioni all'Agenzia delle Entrate.

### Fusione e scissione

⇒ l'art. 10, comma 4, del decreto attuativo prevede che ***in caso di fusione o di scissione della società partecipata***, l'opzione perde efficacia a partire dalla data da cui l'operazione esplica i suoi effetti fiscali, salvo che, ricorrendo i presupposti sopra indicati stabiliti dai commi 1 e 2 dell'art. 115 del T.U.I.R., essa venga confermata da tutti i soggetti interessati entro il periodo d'imposta da cui decorrono i predetti effetti fiscali.

### Esempio<sup>2</sup>

La società Omega S.p.A. è partecipata al 50% ciascuno dalle due società Sigma e Beta, entrambe a responsabilità limitata e decide, insieme a queste ultime, di rinnovare l'opzione per il regime di trasparenza fiscale di cui all'art. 115 del T.U.I.R., già valida in relazione al triennio "2007-2009" (prima opzione).

Ne consegue che:

- ➔ in data **1° dicembre 2010** le due società partecipanti provvedono ad inviare alla società Omega una lettera raccomandata con ricevuta di ritorno, con la quale esprimono il proprio consenso all'operazione;
- ➔ in data **14 dicembre 2010** la società Omega presenta direttamente in via telematica la comunicazione per il rinnovo dell'opzione in relazione al triennio "2010-2012".

---

<sup>2</sup>Tratto da "Modello di comunicazione per la trasparenza fiscale: opzione entro il 31 dicembre" di Antonio Mastroberti;

<b>REGIME DI TRASPARENZA</b>	Art. 115 del TUIR <input checked="" type="checkbox"/>	Art. 116 del TUIR <input type="checkbox"/>			
<b>TIPO DI COMUNICAZIONE</b>	Opzione <input type="checkbox"/>	Rinnovo <input checked="" type="checkbox"/>	Perdita di efficacia <input type="checkbox"/>	Conferma <input type="checkbox"/>	Mod. n. <input type="text"/>
<b>DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ PARTECIPATA</b>	Codice fiscale	Denominazione o Ragione sociale			
	<b>Codice fiscale di Omega SpA</b>	<b>Omega Spa</b>			
	Sede legale Comune <b>Milano</b> Frazione, via e numero civico	Provincia (sigla) <b>MI</b>		C.a.p.	
	Domicilio fiscale Comune <b>Piazza San Babila 100</b> Frazione, via e numero civico	Provincia (sigla) <b>20100</b>		C.a.p. Telefono <b>02/.....</b>	
<b>DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA COMUNICAZIONE</b>	Codice fiscale	Nome		Sesso (barrare la casella)	
	<b>Codice fiscale di Bianchi Edoardo</b>	<b>Edoardo</b>		<input type="checkbox"/> M <input checked="" type="checkbox"/> X <input type="checkbox"/> F	
	Cognome <b>Bianchi</b>	Codice carica <b>1</b>		Provincia (sigla) <b>MI</b>	
	Data di nascita giorno mese anno <b>11 03 1966</b>	Comune (o Stato estero) di nascita <b>Milano</b>		Provincia (sigla) <b>MI</b>	
Residenza anagrafica o (se diverso) Domicilio Fiscale	C.a.p. Telefono				
<b>Milano</b>		<b>20100</b>		<b>02/.....</b>	
<b>DATI RELATIVI AI PARTECIPANTI</b>	Persona fisica		Società		
	Cognome		Denominazione o Ragione sociale		Natura giuridica
	Codice fiscale		<b>Sigma Srl</b>		<b>2</b>
	Data di nascita giorno mese anno		Codice fiscale <b>Codice fiscale di Sigma Srl</b>		
Cognome		Denominazione o Ragione sociale		Natura giuridica	
Codice fiscale		<b>Beta Srl</b>		<b>2</b>	
Data di nascita giorno mese anno		Codice fiscale <b>Codice fiscale di Beta Srl</b>			
Cognome		Denominazione o Ragione sociale		Natura giuridica	
Codice fiscale		<b>Beta Srl</b>		<b>2</b>	
Data di nascita giorno mese anno		Codice fiscale <b>Codice fiscale di Beta Srl</b>			
<b>FIRMA DELLA COMUNICAZIONE</b>	IL FIRMATARIO DELLA COMUNICAZIONE				
<b>FIRMA</b>	<b>Firma di Bianchi Edoardo</b>				
<b>IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA</b>	Codice fiscale dell'intermediario		Data dell'impegno giorno mese anno		
	Impegno a presentare in via telematica la comunicazione predisposta dall'interessato				
Riservato all'intermediario	Impegno a presentare in via telematica la comunicazione predisposta dal soggetto che la trasmette				
	FIRMA DELL'INTERMEDIARIO				

**Acconti  
d'imposta**

L'esercizio dell'opzione per la trasparenza **non libera completamente** dall'**obbligo** di **acconto** la società partecipata, che è comunque tenuta al versamento nel primo periodo di validità dell'opzione.

L'acconto potrà essere determinato con il **criterio storico**, ovvero sulla base del reddito prodotto nel periodo d'imposta precedente, nonché facendo ricorso al **criterio previsionale**, ma senza tenere conto degli effetti dell'opzione nella determinazione dell'imposta.

Naturalmente, l'**acconto** versato dalla società partecipata sarà **scomputabile**, in base alla rispettiva percentuale di partecipazione agli utili, dall'**imposta dovuta a saldo** dai **singoli soci**.

Per le nuove adesioni, infatti, in base a quanto previsto dal decreto attuativo nel primo periodo d'imposta di opzione (il 2010), rimane fermo l'obbligo di versamento degli acconti da parte della partecipata, che ove abbia scelto il criterio previsionale, deve avere riguardo all'imposta che sarebbe emersa in assenza dell'opzione. Questi acconti versati dalla partecipata saranno oggetto di opportuno trasferimento ai soci (quadro TN del Mod. UNICO SC), in base alla rispettiva percentuale di partecipazione agli utili, che potranno scomputarli dall'imposta dovuta a saldo (art. 115, comma 3, del T.U.I.R.).

Qualora, invece, i contribuenti decidano di **non rinnovare l'opzione**, ma abbiano già adempiuto agli obblighi di versamento dell'acconto 2010 senza prendere in considerazione la modifica del proprio regime fiscale, va ricordato che per tali soggetti, ai sensi dell'art. 9, comma 2, del D.M. 23 aprile 2004, gli acconti vanno determinati assumendo quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza dell'opzione. In questo caso sia la partecipata che i soci sono quindi tenuti a provvedere alla liquidazione "virtuale" dell'imposta relativa al periodo d'imposta 2009, ai fini della quantificazione dell'importo dovuto a titolo di acconto per il 2010 con il metodo cosiddetto "facciale".

**Tassazione a  
confronto**

Nell'esempio di seguito esposto si mettono a confronto la tassazione ordinaria e quella per trasparenza analizzando in particolare l'influenza della variabile "numero di soci" sul carico fiscale complessivo società/soci.

Nell'esempio di cui si tratta vi saranno delle limitazioni, in particolare:

- si è ipotizzato che in caso di tassazione ordinaria la società distribuisca interamente l'utile ai soci senza tenere in debita considerazione dell'eventuale accantonamento a riserva legale;
- si è proceduto al calcolo dell'IRAP applicando l'aliquota del 3,9% ed

ipotizzando un determinato ammontare di base imponibile;

- si è proceduto alla modifica della variabile numero di soci, fermi restando gli altri dati, e procedendo al calcolo del carico fiscale sia in caso di tassazione ordinaria sia in caso di tassazione per trasparenza;
- si è ipotizzato che i soci abbiano pari quote di partecipazione agli utili;
- ai fini dell'effettuazione del calcolo si è tenuto conto che in caso di tassazione ordinaria, i redditi dei soci possessori di partecipazioni qualificate sono imponibili nella misura del 49,72%.

**Caso 1** Caso 1: presenza di due soci al 50%

La società **è costituita da 2 soci** che non possiedono altri redditi e la cui partecipazione è pari al **50% ciascuno** (partecipazione qualificata)

La Alfa srl presenta per il 2010 un utile ante imposte pari a € 80.000.	
Il calcolo del reddito e delle imposte della società è il seguente (si ipotizzi che l'IRAP pagata sia pari a € 6.000):	
Utile ante imposte	€ 80.000
Variazioni in diminuz. (6.000 x 10%)	€ 600
Reddito imponibile	€ 79.400
IRES su 79.400	€ 21.835
IRAP su 12.000	€ 5.000

SOCIETÀ	TASSAZIONE ORDINARIA	TASSAZIONE PER TRASPARENZA
Utile ante imposte	80.000	80.000
Reddito	[80.000 – (6.000 x 10%)] 79.400	[80.000 – (6.000 x 10%)] 79.400
<b>IRES</b>	(79.400 x 27,5%) <b>21.835</b>	<b>0</b>
IRAP	(128.205 x 3,9%) 5.000	(128.205 x 3,9%) 5.000
Utile netto	(80.000 – 21.835 – 5.000) 53.165	(80.000 – 5.000) 75.000
Utile/reddito per ciascun socio	(53.165 : 2) 26.583	(79.400 : 2) 39.700

Socio A/ socio B	TASSAZIONE ORDINARIA		TASSAZIONE PER TRASPARENZA
Dividendo/reddito	(26.645 x 49,72%)	13.218	39.700
<b>IRPEF</b>		<b>3.040</b>	<b>11.406</b>

<b>CARICO FISCALE</b>	(21.835 + 3.040 x 2)	<b>27.915</b>	(11.406 x 2)	<b>22.812</b>
<b>% DI TASSAZIONE</b> (carico fiscale/reddito)		<b>35,20%</b>		<b>28,70%</b>

### Caso 2 **Caso 2: presenza di quattro soci al 25%**

Nel caso in esame si ipotizza che la stessa società sia costituita da 4 soci che non possiedono altri redditi e la cui partecipazione agli utili è pari al 25% ciascuno (partecipazione qualificata).

SOCIETÀ	TASSAZIONE ORDINARIA		TASSAZIONE PER TRASPARENZA	
Utile ante imposte		80.000		80.000
Reddito	[80.000 – (6.000 x 10%)]	79.400	[80.000 – (6.000 x 10%)]	79.400
<b>IRES</b>	(79.400 x 27,5%)	<b>21.835</b>		<b>0</b>
IRAP	(128.205 x 3,9%)	5.000	(128.205 x 3,9%)	5.000
Utile netto	(80.000 – 21.835 – 5.000)	53.165	(80.000 – 5.000)	75.000
Utile/reddito per ciascun socio	(53.165 : 4)	13.291	(79.400 : 4)	19.850

Soci A/B/C/D	TASSAZIONE ORDINARIA		TASSAZIONE PER TRASPARENZA	
Dividendo/reddito	(13.291 x 49,72%)	6.608		19.850
<b>IRPEF</b>		<b>1.520</b>		<b>4.760</b>

<b>CARICO FISCALE</b>	(21.835 + 1.520 x 4)	<b>27.915</b>	(4.760 x 4)	<b>19.040</b>
<b>% DI TASSAZIONE</b> (carico fiscale/reddito)		<b>35,20%</b>		<b>24,00%</b>

Da quanto sopra, si può desumere che la **tassazione per trasparenza è più conveniente all'aumentare del numero dei soci**. Nel caso di specie, con la tassazione ordinaria il carico fiscale complessivo rimane costante, mentre in caso di tassazione per trasparenza il reddito della società si ripartisce su un maggior numero di soci, ciascuno dei quali viene tassato con un'aliquota media IRPEF più bassa.

## 2.2 Impresa familiare entro il 31 dicembre

*Con riferimento alle imprese familiari va posta attenzione alle ipotesi di costituzione e cessazione del rapporto, nonché di inserimento di nuovi collaboratori, in merito all'individuazione del periodo di imputazione della quota di reddito spettante a ciascun collaboratore.*

*In particolare, **per poter produrre effetti già dal 2011 le variazioni devono essere formalizzate entro il prossimo 31.12.2010.***

### **Disciplina civiltistica**

L'impresa familiare è stata introdotta nel nostro ordinamento dalla riforma del 1975 ed è regolamentata dall'art. 230 bis cod. civ.

L'impresa, anche se gestita con la collaborazione dei familiari, rimane individuale e conseguentemente la responsabilità della sua gestione rimane, sia per quel che attiene agli aspetti civili sia relativamente agli aspetti fiscali, a esclusivo carico del titolare, il quale risponde delle obbligazioni illimitatamente.

Non si ha impresa familiare quando vengono svolte attività diverse da quelle commerciali, quali:

- attività professionali (commercialista, medico, notaio ecc.);
- attività di agenti e rappresentanti di commercio non esercitate in forma d'impresa.

Tale forma di impresa:

- non è vincolata a limiti dimensionali;
- può avere come oggetto qualunque attività d'impresa (agricola, commerciale, industriale), a eccezione di quelle espressamente vietate dalla legge (attività bancaria e assicurativa).

## L'impresa familiare

- ▶ rimane comunque una ditta individuale
- ▶ non ha vincoli dimensionali
- ▶ si può costituire tra imprenditore individuale e i seguenti parenti o affini
  - ↓
  - Parenti entro il terzo grado
  - ↓
  - coniuge
  - ↓
  - affini entro il terzo grado
- ▶ Può avere come oggetto qualsiasi attività commerciale
- ▶ non si ha nel caso di:
  - ➔ attività professionali
  - ➔ attività di agenti e rappresentanti di commercio non esercitate in forma d'impresa

### I familiari che possono fare parte dell'impresa familiare

L'impresa familiare può essere costituita tra l'imprenditore individuale e i seguenti parenti o affini:

- a. coniuge;
- b. parenti entro il terzo grado:
  - ✓ bisnonni, nonni, genitori;
  - ✓ figli, nipoti (figli dei figli) e bisnipoti (figli dei figli dei figli);
  - ✓ fratelli e loro figli (nipoti);
- c. affini entro il secondo grado:
  - ✓ nonni e genitori del coniuge;
  - ✓ figli e nipoti (figli dei figli) del coniuge;
  - ✓ fratelli del coniuge.

### Diritti dei familiari collaboratori

I familiari/collaboratori hanno **diritto**:

- al mantenimento secondo la condizione patrimoniale della famiglia;
- agli utili e agli incrementi patrimoniali dell'azienda (anche in ordine all'avviamento);

- a partecipare alle decisioni concernenti l'impiego degli utili e degli incrementi, nonché quelle inerenti alla gestione straordinaria, gli indirizzi produttivi e la cessazione dell'impresa.

La norma poi stabilisce che:

- il lavoro della donna è considerato equivalente a quello dell'uomo;
- la partecipazione agli utili e agli incrementi dell'azienda avviene in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato;
- le decisioni amministrative a cui partecipano i collaboratori, sono adottate a maggioranza.

PARTECIPAZIONE ALL'IMPRESA FAMILIARE	
<u>Familiari che possono fare parte dell'impresa</u>	<u>Diritti dei membri dell'impresa familiare</u>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ coniuge</li> <li>➤ affini entro il secondo grado</li> <li>➤ parenti entro il terzo grado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ mantenimento secondo la condizione patrimoniale della famiglia</li> <li>➤ utili e agli incrementi patrimoniali dell'azienda</li> <li>➤ partecipare alle decisioni concernenti l'impiego degli utili e degli incrementi, nonché quelle inerenti alla gestione straordinaria, gli indirizzi produttivi e la cessazione dell'impresa</li> </ul>

**L'atto costitutivo di impresa familiare**

La costituzione dell'impresa familiare può avvenire:

- con **atto pubblico redatto da un notaio**;
- con **scrittura privata autenticata da un notaio** (si veda il *fac-simile qui di seguito riportato*).

L'atto, soggetto a tassa fissa, sarà in entrambi i casi registrato a cura del notaio.

**DICHIARAZIONE DI IMPRESA FAMILIARE**

(ai sensi dell'art. 9 della legge 576 del 2 dicembre 1975)

Con la presente scrittura privata i sottoscritti signori:

- cognome e nome, luogo e data di nascita, residenza, professione, c.f.,
- cognome e nome, luogo e data di nascita, residenza, professione, c.f.

dichiarano e convengono quanto segue:

cognome e nome, titolare dell'impresa corrente in .....

(luogo ove ha sede l'attività), esercente l'attività di .....

dà atto con la presente scrittura privata che l'impresa in oggetto è costituita in impresa familiare secondo le norme di cui all'art. 230 bis cod. civ. e che alla stessa, oltre allo scrivente titolare, collabora .....

(evidenziare il grado di parente e cognome e nome), che sottoscrive per adesione. Ai sensi di legge, i sottoscritti dichiarano che la partecipazione agli utili dell'impresa sarà la seguente:

cognome e nome per ..... % (..... per cento);

cognome e nome per ..... % (..... per cento).

Gli effetti del presente atto decorreranno dal ..... N. ....  
repertorio

**Autentica**

Io sottoscritto dr. ...., Notaio in ..... e iscritto presso il Collegio Notarile di ....., certifico che, previa concorde rinuncia all'assistenza di testimoni, le sottoindicate persone della cui identità personale sono certo, hanno apposto in mia presenza la loro firma in calce al sopra esteso atto.

- Cognome e nome, luogo e data di nascita, residenza, professione, c.f.,

- Cognome e nome, luogo e data di nascita, residenza, professione, c.f.

Luogo e data .....

**Disciplina  
fiscale**

Il reddito complessivo dell'imprenditore individuale è determinato:

- **con le stesse regole previste per il reddito d'impresa** sia per il regime di contabilità ordinaria, sia per quello di contabilità semplificata.

**Ripartizione del  
reddito**

Per la ripartizione del reddito tra capofamiglia e i familiari si fa presente che:

- le quote di partecipazione al reddito **vanno determinate in base alla quantità e qualità del lavoro effettivamente prestato** in modo continuativo e prevalente;

- il **risultato negativo è attribuito solo al titolare dell'impresa**, quindi non può essere imputato ai familiari collaboratori.

In base all'art. 5, comma 4, TUIR:

- *"I redditi delle imprese familiari di cui all'[art. 230 bis](#) cod. civ., limitatamente al 49% dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili ..."*

Sostanzialmente:

- la quota di partecipazione agli utili dei familiari partecipanti all'impresa familiare non può superare il 49% dell'ammontare del reddito risultante dalla dichiarazione annuale (Unico Persone fisiche) dell'imprenditore;
- nella stessa proporzione (massimo 49%) in cui sono attribuiti gli utili ai collaboratori vengono imputati i crediti d'imposta e le ritenute d'acconto subite dall'impresa.



I redditi dell'impresa familiare non possono essere attribuiti ai familiari che prestano la loro attività nella famiglia, ma non nell'impresa

Reddito  
imprenditore

La quota di reddito imputata all'imprenditore individuale:

- concorre alla formazione del suo reddito complessivo quale reddito di impresa (quadri RF, RG o RD del mod. Unico Persone fisiche)
- viene tassata sia ai fini IRPEF sia IRAP.

Reddito  
collaboratori

Le quote di reddito imputate ai collaboratori concorrono a formare il reddito di ciascuno e vanno indicate all'interno del modello Unico Persone fisiche, al quadro RH (redditi di partecipazione).

**CRITERI DI TASSAZIONE REDDITO IMPRESA FAMILIARE**

- l'imprenditore dichiara il reddito nel suo quadro RF o RG;
- i collaboratori tassati per "trasparenza" dichiarano il reddito nel loro quadro RH (redditi da partecipazione).
- la parte di redditi che può essere attribuita ai collaboratori non può eccedere il 49 per cento dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore;
- la ripartizione deve avvenire tra i collaboratori che hanno prestato in modo continuativo e prevalente la loro attività di lavoro nell'impresa;
- i redditi sono imputati ai collaboratori in proporzione alla rispettiva quota di partecipazione agli utili

**Condizioni per la  
ripartizione del  
reddito**

La seconda parte dell'art. 5, comma 4 del Tuir prevede le **condizioni** di carattere "procedurale" che devono sussistere al fine di procedere alla **ripartizione** del reddito.

Le richieste sono le seguenti:

- la partecipazione dei singoli familiari deve risultare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta, con l'indicazione del rapporto di coniugio, di parentela (entro il terzo grado) o di affinità (entro il secondo grado) con l'imprenditore;
- la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore deve recare l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari, nonché l'attestazione che le quote sono proporzionate alla quantità e qualità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa, in modo continuativo e prevalente, nel periodo d'imposta attestato;
- ciascun familiare deve attestare, nella propria dichiarazione, di avere effettivamente prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente.

**Condizioni procedurali**

- I **familiari partecipanti** all'impresa devono risultare nominativamente, con l'indicazione del grado di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta.
- La **dichiarazione** dei **redditi** presentata dall'imprenditore deve recare le

quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le stesse sono proporzionate alla quantità e qualità del lavoro effettivamente prestato da ciascuno di essi in modo continuativo e prevalente.

- Ciascun **familiare** deve attestare, nella propria dichiarazione dei redditi, di aver prestato la sua **attività** di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente

Fonte civilistica	Art. 230 bis cod. civ.
<b>Familiari</b>	L'impresa può essere costituita tra l'imprenditore individuale e il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.
<b>Atto costitutivo</b>	In alternativa: ✓ atto pubblico; ✓ scrittura privata autenticata.
<b>Disciplina fiscale</b>	<p>Il reddito complessivo dell'imprenditore individuale è determinato con le stesse regole previste per il reddito d'impresa. La quota di partecipazione agli utili dei familiari partecipanti all'impresa familiare non può superare il 49% dell'ammontare del reddito risultante dalla dichiarazione annuale dell'imprenditore.</p> <p>Nella stessa proporzione (massimo 49%) in cui sono attribuiti gli utili ai collaboratori vengono imputati i crediti d'imposta e le ritenute d'acconto subite dall'impresa.</p> <p>La deducibilità delle quote spettanti ai familiari-collaboratori è subordinata alla presenza delle seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ la partecipazione dei singoli familiari deve risultare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata;</li> <li>✓ la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore deve recare l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari, nonché l'attestazione che le quote sono proporzionate alla quantità e qualità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa, in modo continuativo e prevalente, nel periodo d'imposta attestato;</li> <li>✓ ciascun familiare deve attestare, nella propria dichiarazione, di avere effettivamente prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente.</li> </ul>

**Costituzione dell'impresa in corso d'anno**

L'efficacia dell'atto di impresa familiare si esplica a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui è stato stipulato e perdura fino a un nuovo atto di variazione o revoca, sempre che permangano i requisiti richiesti dalla legge.

Nel caso in cui l'impresa inizi in corso d'anno, l'atto di impresa familiare può produrre effetti fiscali immediati solo se è stato posto in essere contestualmente all'inizio dell'attività ed è stato registrato nel termine fisso ordinario.

**ATTO DELL'IMPRESA FAMILIARE E  
ATTRIBUZIONE DEL REDDITO**

- impresa **avviata fin dall'inizio sotto forma di impresa familiare**,
  - gli effetti fiscali si producono a decorrere dallo stesso periodo d'imposta, a condizione che l'atto di costituzione dell'impresa familiare venga sottoposto a registrazione nel termine di 20 giorni
- impresa, per la quale è costituita l'impresa familiare, **già esistente**
  - gli effetti fiscali si producono a decorrere dal periodo d'imposta successivo alla data dell'atto

Pertanto per poter **assicurare la ripartizione al collaboratore del reddito d'impresa già dal 2011 (mod. UNICO 2012)**, **è necessario effettuare il predetto atto entro il 31.12.2010.**



Un imprenditore individuale ha avviato l'attività di pasticceria nel 2009. Il 10.9.2010 ha stipulato un atto costitutivo di impresa familiare con il figlio. Gli effetti fiscali dell'impresa familiare decorrono dal 2011 e pertanto al figlio potrà essere attribuita la quota di reddito d'impresa 2011, in proporzione all'attività dallo stesso svolta, soltanto in sede di mod. UNICO 2012.



Un soggetto ha avviato un'attività d'impresa (idraulico) il 10.11.2010, costituendo contestualmente un'impresa familiare con il fratello. Gli effetti fiscali dell'impresa familiare decorrono già dal 2010 e pertanto sarà possibile attribuire al fratello in sede di mod. UNICO 2011 una quota del reddito 2010, in relazione all'attività svolta.

**Inserimento nuovo collaboratore**

In caso di **inserimento di nuovi collaboratori**, la quota del reddito d'impresa loro spettante potrà essere attribuita a partire dall'anno successivo a quello di modifica dell'atto.

Pertanto per poter assicurare la ripartizione del reddito d'impresa già dal 2011 (mod. UNICO 2012) anche al nuovo collaboratore, è necessario effettuare la modifica dell'atto entro il 31.12.2010.



Un negozio di ortofrutta è gestito in forma di impresa familiare tra il marito (titolare) e la moglie.  
 Il 20.12.2010 si provvede alla modifica dell'atto dell'impresa familiare, con l'inserimento di un nuovo collaboratore (figlio).  
 Gli effetti fiscali della modifica decorrono dal 2011 (mod. UNICO 2012). Pertanto il reddito d'impresa 2010 sarà ripartito tra il titolare e la moglie. Soltanto a decorrere dal 2011 sarà attribuita al figlio la quota di reddito proporzionale all'attività dallo stesso svolta.

**Cessazione di collaboratore**

In caso di **cessazione in corso d'anno dell'attività prestata nell'ambito dell'impresa familiare da parte di un collaboratore**, allo stesso va attribuita una quota di reddito proporzionata alla quantità e qualità del lavoro prestato durante l'anno. I predetti requisiti della continuità e prevalenza dell'attività svolta vanno verificati con riferimento al periodo anteriore alla cessazione.



Un bar è gestito in forma di impresa familiare tra il marito (titolare) e la moglie. Si ipotizzi che la moglie abbia cessato l'attività nell'impresa familiare a fine ottobre 2010. La quota di reddito 2010 alla stessa spettante sarà commisurata all'attività svolta fino ad ottobre



Come esposto precedentemente, al collaboratore che "esce" dall'impresa familiare spetta una quota degli incrementi patrimoniali (plusvalenze latenti), compreso l'avviamento riferibile all'attività svolta dallo stesso. Allo stesso il titolare deve inoltre liquidare la quota spettante di utili residui non ancora distribuiti.

INSERIMENTO NUOVO COLLABORATORE	CESSAZIONE DI COLLABORATORE
Il reddito può essere attribuito a partire dall'anno successivo a quello di modifica dell'atto	va attribuita una quota di reddito proporzionata alla quantità e qualità del lavoro prestato durante l'anno

## 2.3 La stampa dei registri contabili

A seguito delle modifiche introdotte dalla Finanziaria 2008, il termine per la stampa dei registri contabili tenuti mediante i c.d. **sistemi meccanografici**, con riferimento al periodo d'imposta 2009 è il **31 dicembre 2010**.

La stampa sui registri contabili deve essere assolta entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del relativo periodo d'imposta.

Vediamo di seguito le modalità con cui devono essere redatti il libro **inventari**, il libro **giornale** i registri **Iva** ed il registro **beni ammortizzabili**.

**Premessa** La stampa sui registri contabili deve essere assolta entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del relativo periodo d'imposta, con riferimento al periodo d'imposta 2009 il termine è il **31 dicembre 2010**. Fanno eccezione coloro che hanno l'esercizio a cavallo o che conservino le scritture contabili su supporti informatici.

**I termini per la stampa** La Finanziaria 2008, ha modificato i termini per la stampa dei registri contabili che erano previsti dall'art. 7 comma 4-ter del D.L. 357 del 1994.

**Ante Finanziaria 2008** Prima di detta modifica, i registri contabili meccanizzati, si consideravano tenuti in modo regolare, se i dati contabili venivano stampati, sui relativi registri **entro il termine di presentazioni delle dichiarazioni annuali**.

**La modifica all' art. 7 co.4-ter del DL 357/1994** A seguito della modifica intervenuta all'art. 7 comma 4-ter del DL 357/94, i **registri e i libri contabili**, si reputano invece regolarmente tenuti con sistemi meccanografici, senza che debba avvenire la trascrizione su supporti cartacei, (entro i termini previsti dal legislatore), dei dati che si riferiscono all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali, non siano scaduti da più di tre mesi, al verificarsi delle seguenti condizioni:

1. Al momento dello svolgimento dell'attività di controllo, i libri risultano aggiornati sugli appositi supporti magnetici.
2. In sede di ispezione o controllo, i libri sono stampati simultaneamente alla precisa richiesta degli organi verificatori e in loro presenza



A seguito della modifica, non occorre più rispettare il termine perentorio della presentazione della dichiarazione, ma si beneficia di un termine più ampio che viene a scadere tre mesi dopo lo spirare della scadenza stabilita per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

### La tenuta meccanografica

La possibilità di tenuta della contabilità con sistemi meccanografici o informatici, che rappresenta la modalità ad oggi maggiormente diffusa, è collegata con la necessità di stampa delle stesse sugli appositi registri contabili.

### Fasi della tenuta della contabilità

La tenuta della contabilità in modalità **meccanografica/informatica** può essere scomposta in due fasi:

- **memorizzazione delle singole operazioni** (input), da effettuarsi entro 60 giorni;
- **stampa delle operazioni sui registri**, da effettuarsi entro 3 mesi dal termine di presentazione del mod. UNICO e comunque in sede di verifica, **contestualmente alla richiesta dei verificatori**.

Di conseguenza, quindi, la tenuta della contabilità con sistemi meccanografici/informatici **comporta l'obbligo di stampa delle scritture contabili**, in sede di verifica, e in ogni caso entro 3 mesi dal termine di presentazione del mod. UNICO (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, entro il 31.12) ai fini della relativa conservazione.

### Il Termine

Tale termine vale nei confronti di:

- **tutti i registri che sono tenuti con sistemi meccanografici (libro giornale, libro inventari ecc).**



La data del 31.12.2010, quale data di scadenza per la stampa dei registri, vale per tutte le persone fisiche e le società il cui termine di trasmissione di Unico 2010 scade **il 30 settembre 2010**.

### Termine diverso di trasmissione di Unico

**Pertanto:**

- per i **soggetti "solari"** la scadenza va al **31 dicembre 2010** (tre mesi dal 30 settembre 2010);
- **per i soggetti Ires con termine diverso dal 30 settembre**, la scadenza per la stampa si calcola aggiungendo **tre mesi alla scadenza per l'invio di Unico**.

### Registro dei beni ammortizzabili

#### Beni ammortizzabili

L'unico registro contabile che **NON deve rispettare il termine del 31.12.2010** è:

→ ***il registro dei beni ammortizzabili.***

*Per tale registro il termine di redazione continua a coincidere, in base all'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973, con quello di invio delle dichiarazioni. Si ricorda comunque, che l'art. 16 del DPR 600/73 contiene solo l'obbligo della **Compilazione** e non della sua stampa.*

### Registro beni ammortizzabili

→ Il termine coincide con quello di invio delle dichiarazioni anche se si ritiene che l'art. 7 del dl 357/94 abbia portata generale che porta a uniformare la data di stampa per tutti i registri

### I registri contabili

Vediamo nel dettaglio le modalità di stampa e come devono essere conservati:

- il libro giornale;
- il libro inventari;
- il registro dei beni ammortizzabili;
- i registri Iva.

### Libro giornale

#### Libro giornale

Il **libro giornale** deve indicare **cronologicamente**, giorno per giorno, **tutte le operazioni** relative alla gestione aziendale.

**Il libro giornale deve contenere:**

- data dell'operazione;
- descrizione dell'operazione;
- rappresentazione dell'operazione con indicazione dei conti di mastro coinvolti nel fatto di gestione;
- importi delle operazioni distinti per ciascun conto di mastro.

**Libri sezionali**

Il libro giornale può essere suddiviso tra più **libri sezionali**, sui quali vengono rilevate le operazioni appartenenti a **diverse categorie** ovvero a diversi rami d'azienda.

**I libri sezionali**

I sezionali vengono di solito istituiti in **funzione delle tipologie di operazioni più ricorrenti** e numerose nell'ambito aziendale; usualmente si possono pertanto avere:

- il sezionale dei **clienti**;
- il sezionale dei **fornitori**;
- il sezionale delle **banche**;
- il sezionale della **cassa**.

**Registrazione analitica**

Su tali sezionali le operazioni vengono **registrate analiticamente e giorno per giorno**.

Le suddette operazioni saranno **poi registrate, in modo riassuntivo** (cioè per importi globali) sul **libro giornale generale**.

**→ La tenuta del libro giornale**

In base all'art. 2219 del codice civile la tenuta del libro giornale deve avvenire secondo le norme di un'ordinata contabilità, **senza**:

- spazi in bianco;
- interlinee;
- trasporti in margine.



**Non si possono fare abrasioni** e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve essere eseguita in modo che **le parole cancellate siano leggibili**.

**Non sono ammesse, inoltre, le scritturazioni a matita sul libro (Corte di Cassazione sentenza n. 2398/98).**

## Il libro giornale

- **va numerato progressivamente**, con l'indicazione pagina per pagina, dell'anno cui si riferisce
- **NON è soggetto a bollatura e vidimazione**



E' possibile comunque richiedere la **bollatura facoltativamente**. In tal caso è necessario rivolgersi all'Ufficio del registro delle imprese o ad un Notaio.

### Imposta di bollo

L'imposta di bollo è dovuta nella seguente misura differenziata:

- società di capitali (che sono tenute al pagamento della Tassa di concessione governativa di € 309,87<sup>3</sup>)
  - **14,62 €** per ogni 100 pagine o frazioni di esse;
- persone fisiche e società di persone
  - **29,24 €** per ogni 100 pagine o frazioni di esse.

### Pagamento dell'imposta di bollo

L'imposta di bollo:

- deve essere **assolta prima che il registro sia posto in uso**, ossia prima di effettuare le annotazioni;
- può essere pagata mediante
  - ✓ **marche o bollo a punzone**
  - ✓ **versamento** presso gli sportelli bancari, postali o dei concessionari del servizio alla riscossione dei tributi mediante modello F23 (codice tributo 458T – imposta di bollo su libri e registri);
- gli estremi di versamento (o le marche) devono essere **apposti sulla prima pagina numerata** (o sulla prima pagina numerata di ogni blocco di cento) oppure anche sull'ultima pagina, purché l'imposta di bollo sia assolta prima che il libro sia posto in uso.

<sup>3</sup> Ovvero € 516,46 se il capitale sociale è superiore a 516.456,90 €.

**La stampa del libro giornale**

Il libro giornale deve essere stampato:

- **entro tre mesi dal termine di invio della dichiarazione dei redditi.**

*Considerato che il termine di presentazione delle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2009 è scaduto il 30 settembre 2010, la stampa del libro giornale deve avvenire entro il 31 dicembre 2010.*



PERIODO D'IMPOSTA 2009	
<b><u>Termine per la stampa del libro giornale</u></b>	<b><u>31.12.2010</u></b>

**La conservazione del libro giornale**

Il libro giornale deve essere conservato:

- ai fini civilistici
  - per **10 anni**
- ai fini fiscali
  - **fino a quando non siano scaduti i termini per effettuare accertamenti** (generalmente quattro anni decorrenti dal 31 dicembre dell'anno in cui è stata presentata la dichiarazione cui si riferiscono le registrazioni).

### Il libro degli inventari

**Libro inventari**

Relativamente al libro inventari in virtù delle disposizioni contenute nell'art. 2217 c.c. e nell'art. 15 del D.p.r 600/73 **tale libro** deve:

- essere redatto all'inizio dell'impresa;
- essere compilato ogni anno;
- chiudersi con lo stato patrimoniale e il conto economico.

**La sottoscrizione dell'inventario**

L'inventario, riportato nell'apposito libro, deve essere **sottoscritto**:

- dal **titolare** dell'impresa individuale;
- dal **rappresentante legale della società** (ad esempio, Amministratore Unico, Presidente del C.d.A, ecc.).



*Poiché la norma civilistica richiede espressamente la sottoscrizione dell'inventario, in caso di verifica non è sufficiente la semplice disponibilità dei dati su supporto magnetico e la stampa in presenza del verificatore (come previsto per le scritture contabili).*

**Il libro degli inventari:**

- ◆ va **tenuto secondo le norme di un'ordinata contabilità**, vale a dire:
  - ✓ senza spazi in bianco, interlinee, trasporti a margine;
  - ✓ senza abrasioni e se è necessaria qualche cancellazione questa deve essere eseguita in modo tale che quanto cancellato risulti leggibile;
  
- ◆ **deve contenere tutti gli elementi previsti dal Codice civile** o da leggi speciali, nonché quelli richiesti dalla normativa fiscale, ossia:
  - ✓ l'indicazione in forma analitica e la valutazione delle attività e passività relative all'impresa e delle attività e passività dell'imprenditore estranee alla medesima (nelle valutazioni è necessario tenere conto dei criteri previsti per i bilanci delle società di capitali). Con riferimento all'imprenditore individuale, ai fini fiscali (art. 15, DPR n. 600/73) è richiesta l'indicazione delle sole attività e passività relative all'impresa<sup>4</sup>;
  - ✓ l'indicazione della consistenza dei beni raggruppati per categorie omogenee, per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo con l'indicazione degli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione. Se dall'inventario non è possibile individuare tali elementi, il contribuente deve tenere a disposizione dell'Ufficio le distinte che sono state utilizzate per la compilazione dell'inventario stesso.

**L'inventario deve indicare distintamente**

- i **crediti e i debiti** suddivisi per nominativo
- **gli immobili, gli impianti, i macchinari e gli altri beni mobili** (automezzi, PC, ecc.)
- le **caratteristiche e i costi di brevetti e diritti, nonché i relativi contratti di acquisizione**
- l'**avviamento** e gli estremi dell'atto di acquisizione dell'azienda
- le **rimanenze** di materie prime, sussidiarie, merci, semilavorati, prodotti finiti e in corso di lavorazione
- l'entità e il valore delle **partecipazioni** possedute
- la **composizione del capitale sociale**, delle riserve e dei fondi

<sup>4</sup> Il codice civile invece all'art. 2217 c.1 prevede che l'inventario oltre alle attività e alle passività relative all'impresa, nel caso di imprenditore individuale, deve indicare anche quelle relative a quest'ultimo. In effetti si ritiene che tale estensione sia stata posta poiché per le obbligazioni assunte nei confronti di terzi l'imprenditore individuale risponde degli obblighi assunti anche con il patrimonio personale e non soltanto con quello investito nell'impresa.



**Per le rimanenze:**



È necessario specificare anche il **critério** adottato **per la valutazione delle rimanenze**. Infatti, come previsto dal DPR n. 570/96, tale omissione renderebbe inattendibile la contabilità, esponendo di conseguenza l'interessato all'accertamento induttivo.

**INVENTARIO AL 31.12.2010**



<u>Automezzi</u>		
Autovettura FIAT Bravo	targata AL136SR	€ 35.700
Autovettura Ford KA	targata AB194ST	€ 17.300
Autocarro IVECO	targato BA802VZ	€ 48.300
.....		
<u>Macchine elettroniche/elettriche d'ufficio</u>		
PC IBM Pentium II, 233 Mhz...		€ 4.300
PC ASEM Pentium II, 800 Mhz...		€ 4.100
Stampante laser XEROX....		€ 2.200
Stampante laser jet HP...		€ 2.480
Fotocopiatrice Canon 8XXX...		€ 5.370
.....		
<u>Crediti v/clienti</u>		
Alfa Srl		€ 1.200
Beta snc		€ 3.416
.....		
<u>Fondo TFR</u>		
Signor Rossi		€ 12.750
Signor Verdi		€10.170
.....		
<u>Debiti v/fornitori</u>		
TELECOM Italia Spa		€ 430
ENEL Spa		€ 624
OMEGA Sas		€ 2.450

**Inventario e bilancio di esercizio**

L'espressione del Codice civile in base alla quale

- *"l'inventario si chiude con il **bilancio** e con il conto dei profitti e delle perdite"*

va intesa nel senso che va riportato:

- il **bilancio** composto da:
  - stato patrimoniale;
  - conto economico;
- per le **società di capitali**,
  - anche dalla nota integrativa.

**Per quanto riguarda:**

- ✓ numerazione;
  - ✓ bollatura e vidimazione;
  - ✓ pagamento dell'imposta di bollo;
  - ✓ conservazione;
- si applicano le stesse norme previste per il **libro giornale** a cui si rimanda.

**Stampa del libro inventari**

Anche il libro inventari deve essere stampato:

- entro tre mesi dal termine di invio della dichiarazione dei redditi.

<u>PERIODO D'IMPOSTA 2009</u>	
<u>Termine per la stampa del libro inventari</u>	<u>31.12.2010</u>

<u>Registro beni ammortizzabili</u>
-------------------------------------

**Il registro dei beni ammortizzabili**

L'art. 16 D.p.r. 600/1973 prevede l'obbligo della tenuta di un apposito registro denominato:

- *"registro dei beni ammortizzabili"*.

**Soggetti obbligati**

**I soggetti obbligati alla sua tenuta sono:**

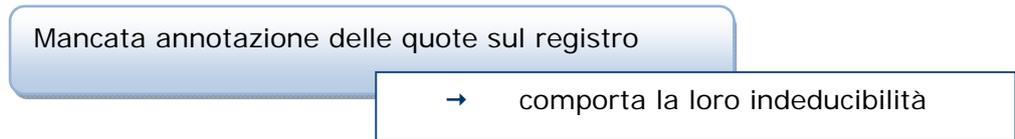
- le società soggette **Ires**;
- le **società di persone e le società ad esse equiparate**;
- gli **enti pubblici e privati soggetti all'Ires**;
- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali o che esercitano arti e professioni;
- le società o associazioni tra artisti e professionisti.

**Ammortamenti**

Il registro, viene tenuto al fine di poter dedurre dal reddito d'esercizio le quote di ammortamento, le quali devono, inoltre, risultare imputate a conto economico ai sensi dell'art. 75 TUIR.

**Mancata  
annotazione delle  
quote**

La mancata annotazione delle quote di ammortamento sull'apposito registro, comporta, quale sanzione accessoria, la **loro indeducibilità dal reddito d'impresa**.

**Ammortamenti → registrazione alternativa**

Gli ammortamenti possono essere registrati, in alternativa dell'apposito registro:

- per i soggetti in contabilità ordinaria
  - sul **libro inventari**
- per i soggetti in contabilità semplificata,
  - sul **registro IVA degli acquisti**;

purché il contribuente sia in grado di fornire, su richiesta dell'Amministrazione Finanziaria, in forma sistematica, gli stessi dati che sarebbero indicati nel libro cespiti.

***Si ritiene comunque opportuna la compilazione del presente registro.***

**La numerazione  
della pagine**

Le formalità da rispettare per l'utilizzo del registro dei beni ammortizzabili corrispondono alla progressiva numerazione delle pagine (*non è necessaria la vidimazione/bollatura*).

**La conservazione  
del registro**

Il registro in esame deve, a norma di legge, essere conservato:

- ai fini civilistici
  - per **dieci anni**
- ai fini fiscali
  - fino a quando non siano **decorsi i termini stabiliti per l'accertamento** (ai fini tributari generalmente quattro anni decorrenti dal 31 dicembre dell'anno in cui è stata presentata la dichiarazione cui si riferiscono le registrazioni).

Per quanto attiene al contenuto, la funzione primaria alla quale è tenuto ad assolvere è quella di evidenziare le quote di ammortamento accantonate con riferimento a singoli beni o a gruppi omogenei di beni chiaramente identificati.

**Dati da indicare** Per ogni singolo **immobile** e ogni singolo **bene mobile iscritto in pubblico registro** (automezzi, navi, aeromobili) devono essere riportati :

- l'anno di acquisizione;
- il costo originario;
- le rivalutazioni;
- le svalutazioni;
- il coefficiente di ammortamento applicato in ogni esercizio;
- la quota annuale di ammortamento,
- le utilizzazioni in ogni esercizio del fondo per l'eliminazione del processo produttivo;
- il totale del fondo ammortamento a fine esercizio e il costo residuo da ammortizzare.

**Beni mobili** Gli **altri beni mobili** (*impianti macchinari attrezzature ecc.*) possono essere

- distintamente indicati

**ovvero**

- raggruppati per:
  - ✓ categorie di beni omogenee
  - ✓ anno di acquisizione
  - ✓ coefficiente di ammortamento.

**E' necessario comunque indicare le informazioni sopraelencate.**

Per i beni gratuitamente devolvibili si deve indicare distintamente la quota annua che affluisce al fono ammortamento finanziario.

**Modalità di tenuta**

La modalità di tenuta del registro dei beni ammortizzabili può avvenire utilizzando:

- **registri a compilazione manuale**

ovvero

- a **tenuta meccanografica.**

**La scadenza del termine**

Per il **registro dei beni ammortizzabili**, in base all'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973, il termine di redazione coincide con quello di invio delle dichiarazioni.

PERIODO D'IMPOSTA 2009	
<u>Termine per la stampa del registro beni ammortizzabili</u>	<p><b>30.09.2010</b> (Art. 16 del D.P.R. n. 600/73)</p> <p>↓</p> <p><b>31.12.2010</b> (Art. 7. D.L. 357/94)</p>

L'art. 16 del D.P.R. 600/1973, che contiene i termini per la stampa dei libri ammortizzabili, **non è stato modificato dalla legge n. 244 del 2007**, occorre comunque considerare che l'art. 7 del DL 357/94 è una regola di portata generale, e quindi si ritiene possa applicarsi a qualsiasi registro tenuto con sistemi meccanografici e pertanto anche al registro dei beni ammortizzabili. Dunque, si può ritenere che anche la scadenza per la stampa del registro beni ammortizzabili sia il 31.12.2010.

### Registri IVA

#### **La tenuta obbligatoria dei registri iva**

L'art.14, lett. b) del D.P.R. 600/73 prevede la tenuta obbligatoria dei **registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto**. I principali registri IVA regolamentati sono sotto riassunti nella tabella seguente:

- registro delle fatture emesse (art. 23 D.P.R 633/72);
- registro dei corrispettivi (art. 24 D.P.R 633/72);
- registro degli acquisti (art. 25 D.P.R 633/72);
- bollettario madre e figlia (art. 32 D.P.R. 633/72);
- registro delle dichiarazioni di intento emesse e ricevute (art. 1, co. 2, L. 746/83);
- registro riassuntivo della liquidazione iva di gruppo (art. 39 D.P.R. 633/72);
- registro annotazione sistema analitico iva del margine (art. 38 D.L. 41/95);
- registro annotazione sistema globale iva del margine (art. 38 D.L. 41/95);
- registro annotazione consegne a terzi in lavorazione, comodato, deposito, ecc (art. 53, co. 2, D.P.R 633/72);
- registro corrispettivi di emergenza per misuratore fiscale (art. 11, D.M. 23.3.1983);

- registro iva per l'editoria (art. 74, lett. c) D.P.R 633/72 / D.M. 28.12.72 / D.M. 29.12.89);
- registro annotazione movimentazione beni da e per altri stati UE a titolo non traslativo della proprietà (art. 52 D.P.R 633/72);
- registro degli omaggi (C.M. 32/501388 del 27.4.1973);
- registro dei depositi iva (art. 50-bis, co. 3, D.L. 331/93);
- registro dei corrispettivi per le agenzie di viaggio (art. 73/74-ter D.P.R. 633/72 / D.M. 16.1.1980).

**La stampa dei registri iva**

Anche i registri Iva devono essere stampati:

- entro tre mesi dal termine di invio della dichiarazione dei redditi.



**Termini per la stampa dei registri**

**La stampa dei registri**

**Stampa su supporto cartaceo entro il 31.12.2010**

- ▶ Libro giornale relativo alle operazioni di gestione dell'anno 2009
- ▶ Contabilità di magazzino dell'anno 2009
- ▶ Libro degli inventari dell'anno 2009
- ▶ Registro dei beni ammortizzabili dell'anno 2009
- ▶ Partitari dell'anno 2009

## 2.4 Compenso agli amministratori e principio di "cassa allargato"

*Ai compensi, assimilati ai redditi di lavoro dipendente, corrisposti agli amministratori di società per prestazioni rese nel 2010, è applicabile il principio di cassa "allargato", in base al quale, dette somme, concorrono a formare il reddito 2010 dell'amministratore e, sono deducibili dalla società erogante nel 2010 se **sono corrisposte entro il 12.1.2011**.*

### Premessa

Come noto il legislatore con il D.P.R. 917/1986 ha previsto che nella determinazione del reddito si può essere obbligati al rispetto di due seguenti principi:

- principio di **competenza**:
  - il quale prevede che l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere attribuito al periodo d'imposta al quale tali operazioni si riferiscono e, non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario;
- principio di **cassa**:
  - secondo il quale i proventi e i componenti negativi devono essere attribuiti ad un periodo d'imposta unicamente sulla base della reale movimentazione di fondi.

### I due principi da seguire

#### COMPETENZA

→ l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere attribuito al periodo d'imposta al quale tali operazioni si riferiscono

#### CASSA

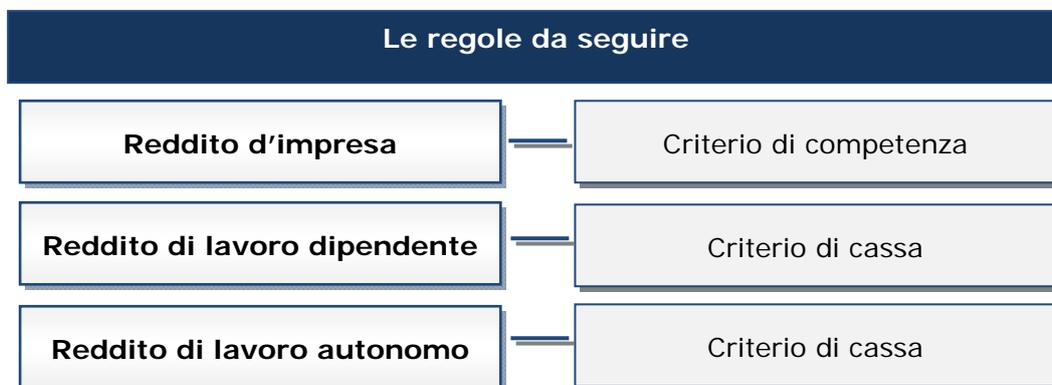
→ i proventi e i componenti negativi devono essere attribuiti ad un periodo d'imposta sulla base della reale movimentazione di fondi

### Le regole da seguire

In linea generale, nella determinazione:

- del reddito d'**impresa**:
  - il criterio da utilizzare corrisponde a quello di competenza,
- del reddito di **lavoro dipendente**:
  - il principio da utilizzare è quello di cassa,

- del reddito di **lavoro autonomo**:
  - il criterio di determinazione del reddito corrisponde a quello di cassa, e solo in parte sono richiamati i criteri di competenza previsti per il reddito d'impresa (es. ammortamento).



### Compensi amministratori

Per l'attribuzione dei **compensi agli amministratori** ci sono alcune particolarità da rispettare, sia in capo a chi eroga i compensi; sia per chi i compensi li percepisce. Vediamo quali sono.

### Normativa civilistica

Dal punto di vista contrattualistico il Codice civile:

- **all'art. 2364**, comma 1, relativamente alle società prive del consiglio di sorveglianza, dichiara che spetta all'assemblea dei soci non solo la nomina degli amministratori, ma anche la determinazione del compenso loro spettante se non già stabilito nell'atto costitutivo;
- **all'art. 2389** dopo aver confermato al primo comma che i compensi agli amministratori sono determinati dall'assemblea o nell'atto di nomina, continua al secondo comma precisando: "*Essi possono essere costituiti in tutto o in parte da partecipazioni agli utili o dall'attribuzione del diritto di sottoscrivere a prezzo determinato azioni di futura emissione*".

### Normativa fiscale

#### **Imposta sul valore aggiunto**

Il regime fiscale dei compensi agli amministratori, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, è disciplinato dall'art. 5 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

In esso si distinguono due possibili categorie di compensi:

- compensi erogati ad amministratori che **esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo** (ad es. commercialista, avvocato, ingegnere, ecc.);

- in questo caso i compensi fatturati da tali soggetti sono assoggettati ad Iva nella misura ordinaria e l'imposta pagata dalla società costituisce per questa un credito verso l'Erario;
- compensi erogati ad **amministratori che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo**
  - i compensi in oggetto non sono assoggettati ad Iva, pertanto tali amministratori non emetteranno alcuna fattura ma si limiteranno a rilasciare specifica quietanza al momento della riscossione.

**Imposte dirette**

Per quanto riguarda le imposte dirette l'art. 50, comma 1, TUIR, assimila ai redditi di lavoro dipendente le somme ed i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società.

Di conseguenza il reddito percepito dall'amministratore viene tassato secondo il criterio di cassa.

**COMPENSO PERCEPTO DALL'AMMINISTRATORE**

→ REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

→ PRINCIPIO DI CASSA

**Principio di cassa allargato**

Ai sensi dall'art. 51, comma 1, TUIR, con riferimento ai redditi di lavoro dipendente:

- *"Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono"* (principio di cassa allargato).

Per determinare a quale periodo d'imposta imputare le somme percepite dagli amministratori di società occorre considerare anche il **principio di cassa c.d. "allargato"**, così come ribadito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 6.7.2001, n. 67/E.

Conseguentemente, con riferimento al 2010, il reddito di un amministratore è costituito da tutte le somme percepite nel 2010 sommate ai compensi percepiti tra il 1° gennaio 2011 e il 12 gennaio 2011.



Il compenso dell'amministratore unico di una SRL relativo al 4° trimestre 2010 è pari a € 15.000. Se la società corrisponde tale somma entro il 12.1.2011 il compenso formerà il reddito complessivo dell'amministratore del 2010. Se il compenso riferito al 2010 è corrisposto nel 2011, successivamente al 12 gennaio, il reddito deve essere assoggettato ad imposizione nell'anno di percezione, vale a dire nel 2011.

#### Conseguenze fiscali

Alla luce di quanto sopraesposto il sostituto d'imposta, per le somme erogate fino al 12.1.2011 deve:

- applicare la ritenuta sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito vigenti per il 2010;
- calcolare le detrazioni nella misura spettante nel 2010 rapportandole alla durata del periodo di lavoro prestato.

#### Conseguenze previdenziali

Secondo quanto chiarito dall'INPS nella Circolare 8.1.2002, n. 10 e ribadito nella Circolare 30.1.2003, n. 21, l'applicazione del **principio di cassa allargato si riflette anche ai fini previdenziali**.

Pertanto, i compensi riferiti a prestazioni rese nel 2010 e pagati entro il 12.1.2011 sono assoggettati alle aliquote previdenziali in vigore nel 2010.



Dal punto di vista

- **fiscale** l'art. 24 D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 prevede, ai fini della ritenuta d'acconto, l'applicazione dell'aliquota Irpef per scaglioni;
- **previdenziale** i compensi sono soggetti al contributo Inps a carico per 2/3 al datore di lavoro e per 1/3 all'amministratore.

Il contributo è dovuto alla gestione separata INPS di cui alla legge 335/1995 nella misura prevista e in base alla condizione del soggetto percettore. Le possibili situazioni sono:

- soggetto privo di altra copertura previdenziale, si applica l'aliquota "ordinaria";
- soggetto che possiede già altra copertura previdenziale, si applica l'aliquota "ridotta";
- soggetto già pensionato, si applica l'aliquota "ridotta";
- soggetto che aveva già 65 anni al momento di entrata in vigore della norma ovvero che li ha compiuti nei 5 anni successivi e si è cancellato dalla gestione, nessun contributo deve essere applicato.

ADEMPIMENTI	
<u>FISCALI</u>	<u>PREVIDENZIALI</u>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ calcolo delle detrazioni nella misura spettante nel 2010 rapportandole alla durata del periodo di lavoro prestatato</li> <li>➤ applicazione della ritenuta sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito vigenti per il 2010</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ assoggettamento alle aliquote previdenziali in vigore nel 2010</li> <li>➤ i contributi Inps sono a carico per 2/3 al datore di lavoro e per 1/3 all'amministratore</li> </ul>

**Amministratore professionista**

L'art. 50 del Tuir, al comma 1, lett. c- bis ), dispone che i compensi degli amministratori costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, **sempre che tali uffici non rientrino nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dall'amministratore.**

In questo caso il compenso percepito **si configura come reddito di lavoro autonomo.**

Come visto precedentemente con riferimento alla distinzione tra redditi assimilati a lavoro dipendente e redditi professionali, la C.M. 12 dicembre 2001, 105/E chiarisce che:

- **il compenso in questione è attratto nella sfera del lavoro autonomo quando l'attività di amministratore è oggettivamente connessa alla professione esercitata.**

Rientrano in questa valutazione:

- i professionisti per i quali la prestazione di amministratore rientra nell'oggetto proprio della professione (ad esempio dottori e ragionieri commercialisti);
- o, in assenza di un'espressa previsione nelle norme dell'ordinamento professionale, i professionisti con incarico di amministratore in una società la cui attività è connessa alle mansioni tipiche della propria professione (ad esempio un ingegnere edile membro del consiglio di amministrazione di una società che opera nel settore delle costruzioni).

#### Adempimenti

Oltre che all'emissione della fattura con assoggettamento ad Iva che abbiamo illustrato in precedenza nell'ipotesi di lavoro autonomo, ai fini dell'applicazione dell'Irpef in capo ai soggetti percipienti, l'erogazione di compensi ad amministratori – professionisti determina:

- l'obbligo di applicare una ritenuta a titolo di acconto pari al 20% del totale dei compensi stessi in capo al soggetto erogante, che agisce in qualità di sostituto d'imposta.

Le ritenute devono essere versate all'Erario dal sostituto d'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui i compensi sono stati pagati.

#### Principio di cassa allargato

Per quanto riguarda il principio di cassa "allargato" in precedenza abbiamo visto che la sua applicazione è subordinata al fatto che il reddito dell'amministratore sia equiparabile a quello di lavoro dipendente.

**Il principio di cassa "allargato" non è quindi applicabile al lavoratore autonomo che svolge anche mansioni di amministratore rientranti nell'oggetto della propria attività.**



Posizione assicurativa

Per quanto riguarda l'assoggettamento assicurativo dei compensi percepiti dai lavoratori autonomi che esercitano l'attività di amministratori, sindaci o revisori l'Inail è intervenuta con la circolare 11.1.2002 chiarendo che:

- i liberi professionisti **non hanno l'obbligo di versare i premi Inail** nella forma prevista per i lavoratori parasubordinati **se la suddetta attività può essere ricondotta all'oggetto della professione di appartenenza.**



L'Istituto assicurativo, con la suddetta circolare, precisa che, se l'attività di amministratore (sindaco o revisore) è stata inclusa in una posizione assicurativa già accesa dalla società per la quale il suddetto lavoratore svolge l'attività, l'impresa non dovrà comunque denunciare i compensi corrisposti.

Amministratore Professionista

**NO** Contribuzione INAIL

Deducibilità per l'azienda

Per la società erogante il compenso degli amministratori:

- dal punto di vista **contabile** concorre alla formazione del bilancio e del risultato d'esercizio secondo il principio di competenza economica;
- dal punto di vista **fiscale**, invece, i compensi degli amministratori sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti (principio di cassa).

L'articolo 95, comma 5, del D.P.R. n.917/1986 (TUIR) dispone infatti che ***"i compensi spettanti agli amministratori delle società, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti"***.



Alla luce della discrasia tra imputazione contabile e fiscale del compenso degli amministratori si può verificare nell'esercizio di competenza la necessità di operare una variazione in aumento dell'imponibile fiscale e rilevare in bilancio la fiscalità differita (imposte anticipate) relativa alla "differenza temporale".

### Principio di cassa allargato

Come affermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 18.6.2001, n. 57/E, la finalità del citato art. 95 è quello di *"far coincidere il periodo d'imposta in cui i compensi sono assoggettati a tassazione in capo all'amministratore con quello in cui gli stessi sono dedotti dal reddito dell'erogante"*.

Quindi, per mantenere la simmetria tra l'anno di tassazione per l'amministratore e l'anno di deducibilità per il committente, è **riconosciuta anche alla società l'applicazione del principio di cassa "allargato", in modo tale che i compensi corrisposti entro il 12.1 siano deducibili nell'anno precedente se relativi a prestazioni rese in tale periodo.**

I compensi degli amministratori erogati dopo il 12.1.2011, sono quindi deducibili dal reddito 2011 della società, anche se riferiti a prestazioni rese nel 2010.

**DEDUZIONE COMPENSO AMMINISTRATORE DALLA SOCIETA' EROGANTE**

**Applicazione principio cassa allargato**

### Amministratore professionista

Come sopra evidenziato, **non è possibile applicare il principio di cassa "allargato"** al lavoratore autonomo che svolge mansioni di amministratore rientranti **nell'oggetto della propria attività**, per le quali siano necessarie competenze tecnico-giuridiche direttamente collegate con l'attività di lavoro autonomo esercitata, ovvero in una società esercente un'attività oggettivamente connessa alle mansioni tipiche dell'attività professionale esercitata.

La società che eroga un compenso ad un "amministratore – professionista" potrà dedurre nel 2010 soltanto quanto pagato nel periodo 1.1 - 31.12.2010.

**Deducibilità del costo per la società**

(con amministratore assimilato a lavoratore dipendente)

**Tassazione e deducibilità in sintesi**

<i>Prestazione effettuata nel 2010</i>	Erogazione del compenso fino al <b>12/01/2011</b>	<u>Principio di cassa allargato</u>	Anno deducibilità <b><u>2010</u></b>
<i>Prestazione effettuata nel 2010</i>	Erogazione del compenso dal <b>13/01/2011 al 31/12/2011</b>	<u>Principio di cassa</u>	Anno deducibilità <b><u>2011</u></b>

**Tassazione del compenso per l'amministratore**

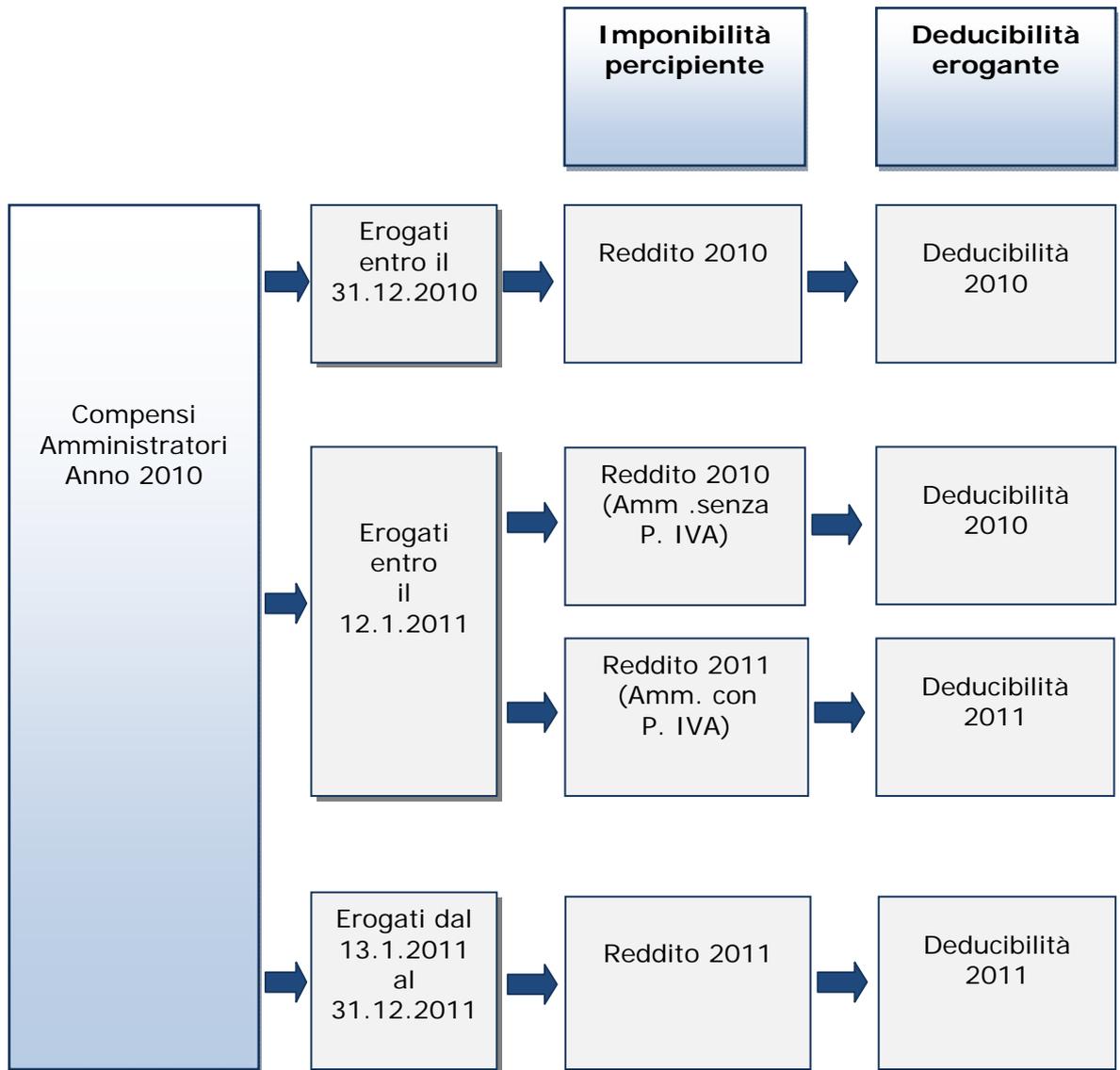
(assimilato a lavoratore dipendente)

<i>Prestazione effettuata nel 2010</i>	Erogazione del compenso fino al <b>12/01/2011</b>	<u>Principio di cassa allargato</u>	Tassazione del compenso per l'amministratore <b><u>2010</u></b>
<i>Prestazione effettuata nel 2010</i>	Erogazione del compenso dal <b>13/01/2011 al 31/12/2011</b>	<u>Principio di cassa</u>	Tassazione del compenso per l'amministratore <b><u>2011</u></b>

**Deducibilità del costo per la società Tassazione del compenso per l'amministratore**

(amministratore professionista)

<i>Prestazione effettuata nel 2010</i>	Erogazione del compenso fino al <b>31/12/2010</b>	<u>Principio di cassa</u>	Tassazione e Deducibilità <b><u>2010</u></b>
<i>Prestazione effettuata nel 2010</i>	Erogazione del compenso dal <b>01/01/2011 al 31/12/2011</b>	<u>Principio di cassa</u>	Tassazione e Deducibilità <b><u>2011</u></b>



## 2.5 Compensazioni e nuovi limiti

La norma introdotta dal D.L. 78/2010, con l'art.31, prevede la preclusione alla compensazione dei crediti erariali in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo, di ammontare superiore a 1.500 euro, per i quali è scaduto il termine di pagamento. La penalità del 50% si calcola sull'intero ruolo compreso di sanzioni, interessi e aggio.

**Premessa** Nell'ambito del DL n. 78/2010, c.d. "Manovra correttiva", il Legislatore ha introdotto un ulteriore tassello nell'attività di contrasto degli abusi in materia di compensazione dei crediti ex art. 17, D.Lgs. n. 241/97.

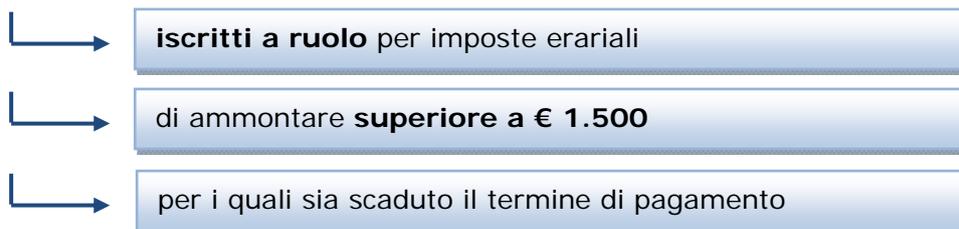
Il Decreto, all' articolo 31, introduce infatti, a decorrere **dal 1° gennaio 2011**, il divieto di compensazione dei crediti tributari con i debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori per importi superiori ad euro 1.500 e per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

### Compensazione orizzontale

La cd. **Compensazione "orizzontale"**, prevista dall'art. 17, comma 1 del D.lgs. 9 luglio 1997, dei crediti relativi alle imposte erariali, è **vietata quindi** fino a concorrenza dell'importo dei debiti iscritti a ruolo:

- ⇒ di ammontare superiore a € 1.500;
- ⇒ per i quali è scaduto il termine di pagamento.

*Dal 2011 è vietato l'utilizzo in compensazione dei crediti "erariali" fino a concorrenza dell'importo dei debiti:*



### I principi fondamentali della norma

La norma, fissa alcuni principi che possono essere così sintetizzati:

- ↳ l'importo del debito iscritto a ruolo e la sua natura è di carattere **erariale**;

ciò vuol dire che gli importi iscritti a ruolo a "rischio" sono debiti scaduti per IRES – IVA – IRPEF e non invece per " CONTRIBUTI INPS- MULTE STRADALI o PREMI INAIL -

- ↳ i crediti cui il divieto in questione si riferisce sono, analogamente ai debiti, quelli **erariali**;
- ↳ la tipologia di compensazione vietata è quella "**orizzontale**";

ciò vuol dire che nonostante il contribuente, al 1° gennaio 2011, ha delle cartelle per debiti erariali iscritti a ruolo definitivi superiori a 1.500 euro ed ha, un credito IVA, nessuna limitazione esiste ad utilizzare il credito in compensazione del debito IVA del mese di gennaio 2010. Ciò in quanto siamo di fronte ad una compensazione verticale
- ↳ il momento oltre il quale scatta il divieto è quello del **termine di pagamento della cartella**. Trattasi, in sostanza, del decorso dei 60 giorni per il pagamento della cartella esattoriale;
- ↳ l'importo della sanzione dovuta nel caso in cui il contribuente violi la disposizione in questione rimane fissata nel 50% della cartella nei limiti di quanto indebitamente compensato in F24.

**Cartelle rateizzate** Nessuna problematica esiste, invece, qualora i debiti iscritti a ruolo siano stati oggetto di **rateizzazione**.

Ciò vuol dire, in sostanza, che, il contribuente che al 1° gennaio 2011 ha una cartella per debiti iscritti a ruolo, per i quali gode di rateazione della stessa, non può considerarsi come soggetto inadempiente, in quanto, trattasi di soggetto, invece, che ha ottenuto un'agevolazione per l'estinzione del debito. In tale circostanza, potrà regolarmente compensare.

#### I punti della nuova norma

- **I debiti scritti a ruolo sono di natura "erariale"**
- **La compensazione vietata è quella "orizzontale"**
- **Il divieto di compensazione scatta dalla scadenza della cartella**
- **La sanzione è pari al 50% dell'importo scritto a ruolo**
- **Nessun problema se la cartella è stata rateizzata**
- **Il divieto scatta per gli importi iscritti a ruolo di ammontare superiore a 1.500 euro.**

**Cartelle scadute  
o ancora  
pendenti**

La norma introdotta dal D.L. 78/2010, con l'art.31, prevede quindi la preclusione alla compensazione dei crediti erariali in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo, di ammontare superiore a 1.500 euro, per i quali è scaduto il termine di pagamento.

La disposizione normativa, pone, pertanto, due condizioni:

1. che si tratti di **importi iscritti a ruolo** e;
2. che sia **scaduto il termine** per il pagamento.

In funzione di quanto sopra non è sufficiente, pertanto, che il contribuente abbia ricevuto la notifica della cartella di pagamento per determinare il divieto, ma occorre che siano anche scaduti i 60 giorni successivi.

Ma vediamo meglio il suddetto concetto con l'ausilio del seguente esempio:



Ipotizziamo il caso del Sig. Rossi, titolare di una ditta individuale che presenta la seguente situazione:

- credito IVA al 31/12/2010 = 13.000 euro;
- debito IRPEF da compensare al 16/01/2011 = 3.500 euro;
- cartella esattoriale di 7.000 euro, notificata in data 20/12/2010 per IVA non pagata.

Alla luce di quanto sopra descritto il suddetto contribuente in data 16/01/2011 potrà regolarmente procedere alla compensazione, in quanto, sia pure titolare di una cartella per debiti erariali scaduti, alla data della compensazione (16/01/2011), non sono ancora scaduti i termini (i 60 giorni dalla notifica), per procedere al pagamento della stessa.

**Limite dei 1.500  
euro**

Un ulteriore aspetto critico della norma è quello del limite dei **1.500 euro**, relativo alle imposte e accessori iscritti a ruolo, che determina il divieto alla compensazione.

Secondo quanto disposto dalla disposizione normativa, i debiti per imposte erariali vanno considerati al lordo dei relativi **accessori**.

Il riferimento agli "**accessori**" che viene fatto dalla disposizione normativa, comporta che rientrano in questa nozione anche **interessi**, **sanzioni** (per le

iscrizioni a ruolo a titolo definitivo, come le somme iscritte ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/1973) e **l'aggio**.

Tutto ciò porta l'assurda conseguenza, che la nuova penalità del 50%, prevista in caso di inosservanza del divieto, trovi applicazione anche sulle sanzioni e, quindi, si determina la situazione assurda di una sanzione che si applica su un'altra sanzione e, questo, non può, ovviamente, essere possibile.



### Limiti alla compensazione e sanzioni

Nel caso di indebita compensazione, esiste, fra l'altro, una sanzione il cui ammontare risulta essere assolutamente sproporzionato.

### La sanzione

La norma prevede una sanzione nel caso in cui non si rispetti il divieto, pari al 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, fino all'ammontare degli importi indebitamente compensati. La sanzione non può essere superiore al 50% di quanto indebitamente compensato.

Occorre evidenziare come esistono dei dubbi sull'esatta interpretazione da dare alla norma in merito alla **limitazione della compensazione dal 1° gennaio 2011**.

Ma per meglio comprendere il problema analizziamo il seguente esempio:

**I casi**

**Caso n. 1** Ipotizziamo il caso di un contribuente che presenta la seguente situazione:

↘ cartella scaduta al 01/01/2011 per 5.000,00 euro;
↘ credito Iva al 01/01/2011 per 14.000,00 euro;
↘ compensazione da effettuare in data 16/01/2011 per 6.000,00 euro.

**Il dubbio** Nella suddetta circostanza sarebbe importante capire se la norma vuol significare che:

**1 ipotesi** 1. dei 14.000,00 euro di credito IVA si possono "**spendere**" solo 9.000,00 euro (14.000 – 5.000) per effettuare le compensazioni fino a che non si paga la cartella;

**2 ipotesi** 2. oppure si vuole vietare, assolutamente, la possibilità di fare compensazioni per 5.000,00 euro, dando quindi la possibilità al contribuente di utilizzare (per questa compensazione) solo 1.000,00 euro.

Qualora dovesse prevalere la suddetta seconda ipotesi e, quindi, quella più "**restrittiva**", la sanzione nel caso di indebita compensazione, sarà pari a 2.500 euro (50% di quanto iscritto a ruolo, con il limite di quanto indebitamente compensato).

**Caso n. 2** Ipotizziamo, invece, il caso seguente, leggermente diverso da quello precedentemente esposto:

↘ cartella scaduta al 01/01/2011, 28.000,00 euro;
↘ credito Iva al 01/01/2011, 14.000,00 euro;
↘ compensazione da effettuare in data 16/01/2011, 6.000,00 euro per ritenute in scadenza.

Nella suddetta ipotesi, la sanzione sarebbe pari a 3.000 euro, cioè il 50% di quanto iscritto a ruolo (28.000€), con il limite di quanto indebitamente compensato (6.000€), considerando ulteriormente che la norma stabilisce che la

sanzione non può essere superiore al 50% di quanto indebitamente compensato, arrivando quindi a 3.000 euro. In sostanza, il 50% si applica sul minore importo tra quanto iscritto a ruolo e quanto indebitamente compensato.

#### La misura della sanzione

- ▶ 50% di quanto iscritto a ruolo

Nei limiti di quanto  
indebitamente  
compensato

## 3. REGIME DEI MINIMI

### 3.1 Contribuenti minimi e ricavi al 31.12.2010

#### Requisiti per l'accesso al "regime dei minimi"

Sinteticamente ricordiamo che **i soggetti che possono avvalersi del "regime dei minimi"** disciplinato dall'articolo 1, commi 96-117, della Legge n. 244/2007 (Finanziaria 2008) sono:

➤ **le persone fisiche che nell'anno solare precedente:**

- hanno conseguito ricavi o compensi non superiori a 30 mila euro;
- non hanno effettuato cessioni all'esportazione e operazioni assimilate (articoli 8, 8-bis, 9, 71 e 72 del dpr n. 633/72);
- non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori, né erogato utili da partecipazione;
- nel triennio precedente non abbiano acquistato beni strumentali di valore complessivo superiore a 15 mila euro.

#### **Soggetti esclusi dal regime dei minimi**

**L'applicazione del regime speciale è preclusa:**

- ai soggetti non residenti in Italia;
- ai soggetti che si avvalgono di regimi speciali Iva;
- ai soggetti che, in via esclusiva o prevalente, effettuano cessioni di immobili e di mezzi di trasporto nuovi.

#### Accesso naturale al regime dei minimi

**I contribuenti che posseggono i suindicati requisiti si considerano "minimi" e applicano automaticamente il regime speciale, senza necessità di espletare alcuna formalità.**

#### ACCESSO NATURALE AL REGIME DEI MINIMI

**Coloro che rispettano i requisiti soggettivi ed oggettivi del regime dei minimi accendono automaticamente al regime stesso, essendo quest'ultimo un regime naturale.**

**Regime naturale**

- ▶ **i contribuenti che possiedono i requisiti oggettivi e soggettivi, applicano automaticamente il regime, essendo un regime naturale**

**Opzione per il regime ordinario**

**I contribuenti minimi che non intendono, invece, avvalersi del regime speciale possono optare per il regime ordinario.**

E' possibile **optare** per il **regime ordinario**, tenendo presente che:

- **l'opzione per il regime ordinario è vincolata per un periodo almeno triennale.**

**Comportamento  
concludente****OPZIONE PER IL REGIME ORDINARIO**

Il contribuente ha la facoltà di rinunciare al regime speciale e di optare per l'applicazione delle imposte nei modi ordinari. **L'opzione va esercitata mediante comportamento concludente**, ovvero:

- **addebitando l'Iva ai propri cessionari/committenti;**
- esercitando il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti.

E' possibile **optare** per il **regime ordinario**, tenendo presente che:

- **l'opzione per il regime ordinario è vincolante per un periodo almeno triennale.**

**Il limite di 30.000**

Come esposto precedentemente uno dei requisiti previsti per rientrare "naturalmente" nel regime dei minimi, introdotto dall'art. 1, commi da 96 a 117, Legge n. 244/2007 (Finanziaria 2008), riguarda l'ammontare dei ricavi che, nell'anno precedente e negli anni di vigenza del regime deve essere non superiore a € 30.000.

Trattandosi di un regime "**naturale**" il contribuente che nell'anno precedente ovvero nell'anno di vigenza del regime soddisfa le condizioni previste rientra **automaticamente nello stesso e quindi non è necessaria alcuna comunicazione.**

Se, soddisfacendo i requisiti, non si intende utilizzare il regime in esame, è possibile optare per il regime ordinario, ossia per la determinazione del reddito,

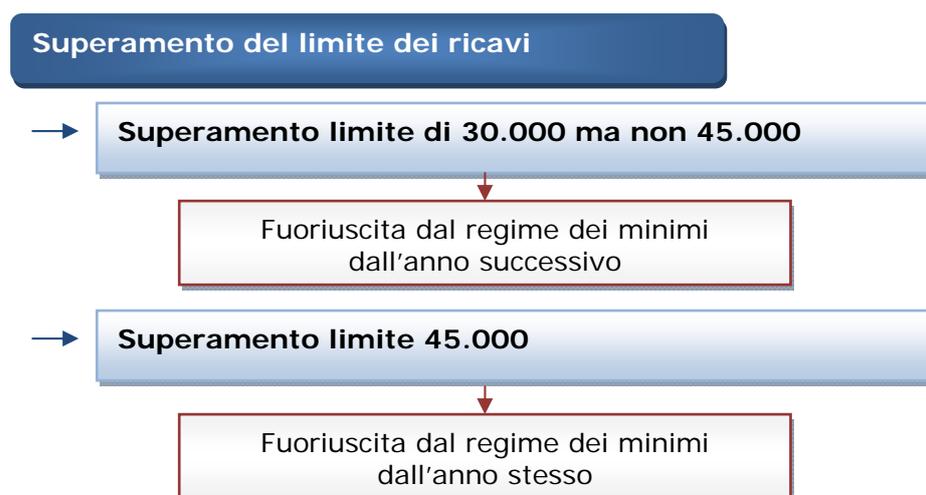
l'applicazione dell'IVA e l'assolvimento dei relativi adempimenti con le modalità ordinariamente previste per la generalità dei soggetti.

Tale scelta:

- va **comunicata nel quadro VO** della dichiarazione IVA relativa all'anno dal quale decorre l'opzione;
- è **vincolante per un triennio** e si rinnova automaticamente fino all'eventuale revoca.

Il superamento del limite dei ricavi di € 30.000 comporta la decadenza dal regime:

- dall'anno successivo a quello in cui è avvenuto il superamento se i ricavi sono comunque **non superiori a € 45.000**;
- dall'anno stesso in cui si è verificato il superamento se i ricavi superano € 45.000.



Conseguentemente si possono presentare le situazioni di seguito esposte.

### Regime dei minimi per il 2010

Se nel 2010 è stato applicato il regime dei minimi e:

- nel 2010 è **stato rispettato il limite dei ricavi** (oltre agli altri requisiti), è possibile:
  - ✓ proseguire con l'applicazione del regime anche per il 2011 ed in tal caso non va comunicato nulla;
  - ✓ optare, a decorrere dal 2011, per il regime ordinario. Tale opzione dovrà essere comunicata nel **quadro VO** del mod. IVA 2012 relativo al 2011 e nel frattempo rileva il comportamento concludente;

- nel 2010 è stato superato il limite di € 30.000 ma non quello di € 45.000 (e/o è venuto meno uno degli altri requisiti), si verifica la decadenza dal regime e dal 2011 va applicato il regime ordinario. In tal caso non va fatta alcuna comunicazione.

<b><u>2010 REGIME DEI MINIMI</u></b>	
<b><u>Nel 2010 è stato rispettato il limite di 30.000</u></b>	<b><u>Nel 2010 è stato superato il limite di 30.000 ma non quello di 45.000</u></b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>→ si può proseguire con i minimi anche nel 2011;</li> <li>→ si può optare per il regime ordinario dal 2011</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>→ nel 2011 va applicato il regime ordinario</li> </ul>

### **Superamento limite 45.000**

Come esposto precedentemente nel caso in cui i ricavi o compensi superano di oltre il 50 per cento il limite di 30.000 euro il regime cessa di avere applicazione nell'anno stesso in cui avviene il superamento. In tal caso il contribuente dovrà porre in essere gli ordinari adempimenti contabili ed extracontabili posti a carico degli imprenditori e dei professionisti.

In particolare:

- **se in corso d'anno i corrispettivi o i ricavi superano i 45.000 euro, è dovuta l'imposta sul valore aggiunto relativa alle operazioni effettuate nel corso dell'intero anno solare**, che, per la frazione d'anno antecedente al superamento del limite, sarà determinata mediante scorporo dai corrispettivi, secondo le regole contenute nell'articolo 27, ultimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, in ogni caso facendo salvo il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti.

### **Adempimenti in caso di superamento del limite di 50.000**

La fuoriuscita dal regime dei contribuenti minimi, per superamento di oltre il 50 per cento del limite di compensi o ricavi, comporta una serie di adempimenti che il contribuente è tenuto ad assolvere fin dall'inizio del periodo d'imposta in corso al momento del superamento.

In particolare, nell'ipotesi di transito nel regime ordinario in corso d'anno, il contribuente deve:

- **Effetti IVA**

a) agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto:

1. istituire i registri previsti dal titolo II del D.P.R. n. 633 del 1972, entro il termine per l'effettuazione della liquidazione periodica relativa al mese o trimestre in cui è stato superato il limite;
2. adempiere gli obblighi ordinariamente previsti per le operazioni effettuate successivamente al superamento del limite;
3. presentare la comunicazione dati e la dichiarazione annuale IVA entro i termini ordinariamente previsti;
4. versare l'imposta a saldo risultante dalla dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è stato superato di oltre il 50 per cento il limite di 45.000 euro entro i termini ordinariamente previsti;
5. annotare i corrispettivi e gli acquisti effettuati anteriormente al superamento del limite entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale IVA;

→ [Effetti ai fini delle imposte sui redditi](#)

**b) agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive:**

1. istituire i registri e le scritture contabili previsti dal titolo secondo del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e annotare le operazioni con le modalità e nei termini ivi stabiliti a decorrere dal mese in cui è stato superato il predetto limite;
2. adempiere agli obblighi ordinariamente previsti per le operazioni che determinano il superamento del predetto limite e per quelle effettuate successivamente;
3. presentare la comunicazione dati ai fini degli studi di settore e dei parametri e le dichiarazioni relative all'anno in cui è stato superato il predetto limite entro i termini ordinariamente previsti;
4. versare, entro il termine ordinariamente previsto, le imposte a saldo, relative all'anno in cui è stato superato il predetto limite, risultanti dalla dichiarazione annuale e calcolate sul reddito determinato nel rispetto delle norme del testo unico in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito d'impresa, nonché sul valore della produzione netta determinate secondo le disposizioni di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;
5. annotare le operazioni relative alle cessioni di beni e alle prestazioni di

servizi, nonché agli acquisti effettuati anteriormente al superamento del predetto limite entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale.

**Il superamento del limite dei ricavi o compensi oltre la soglia del 50 per cento implica, inoltre, l'applicazione del regime ordinario per i successivi tre anni;** ciò significa che il contribuente è tenuto ad applicare le regole del regime ordinario per il periodo d'imposta in cui avviene il superamento e per i tre successivi.



Un contribuente, per il 2010, opta per il nuovo regime dei minimi.

Al 31/12/2010 rileva un ammontare complessivo di ricavi pari a 47.000 euro. Il superamento del limite dei ricavi oltre la soglia del 50% (che è 45.000 euro, e cioè 30.000+ 30% di 50.000), comporta obbligatoriamente l'adozione del regime ordinario per:

1. **il 2010;**
2. **il triennio successivo**, e cioè anche per gli anni: 2011, 2012 e 2013.

**Ricavi da  
rapportare ad  
anno**

Si sottolinea che in caso di inizio di attività in corso d'anno, **il limite dei 30.000 euro di ricavi o compensi deve essere ragguagliato all'anno.**



Un contribuente inizia l'attività il 1° luglio del 2010 ed opta per il regime dei minimi. Ipotizziamo che al 31/12/2010 realizzi i seguenti ricavi:

1. 20.000 euro;
2. 10.000 euro.

Nell'ipotesi sub.1, il contribuente dal 2011 si trova in regime ordinario in quanto rapportando i 20.000 euro conseguiti, ad anno, ha superato la soglia dei 30.000 euro al 31/12/2010.

$$(20.000/182) \times 365 = 40.110 > 30.000$$

Nell'ipotesi sub. 2, invece, il contribuente potrà anche per il 2011 restare nel regime dei minimi.

$$(10.000/182) \times 365 = 20.055 < 30.000$$

**Regime ordinario  
per il 2010**

Se nel 2010 è stato applicato il regime ordinario per obbligo e, nel 2010 sono **soddisfatti tutti i requisiti**, tra i quali il limite di € 30.000 dei ricavi, è possibile:

- adottare il regime dei minimi dal 2011 e in tal caso non va comunicato nulla;

- proseguire con il regime ordinario anche nel 2011.

In tal caso è necessario comunicare l'opzione nel quadro VO del mod. IVA 2012 relativo al 2011 (nel frattempo assume rilevanza il comportamento concludente).



Si rammenta che tale scelta è vincolante per un triennio (fino al 2013) trascorso il quale l'opzione si rinnova automaticamente fino a revoca.

**Regime ordinario per opzione**

Se nel 2010 (al sussistere di tutti i requisiti nel 2009) è stato applicato il regime **ordinario per opzione**, lo stesso dovrà essere applicato anche per il 2011 in quanto l'opzione vincola fino al 2012. Se la scelta è "iniziata" nel 2010, la stessa dovrà essere comunicata nel modello IVA 2011 relativo al 2010.

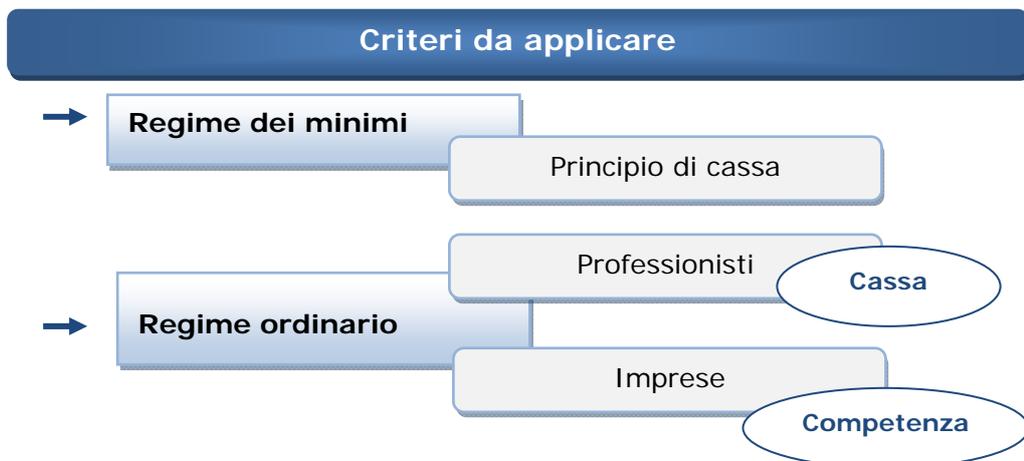
**Competenza dei ricavi e dei compensi**

Si ricorda che, nel periodo di vigenza del regime dei minimi, i ricavi devono essere considerati secondo il **principio di cassa**.

Relativamente ai periodi d'imposta che non sono soggetti all'applicazione del regime dei minimi i criteri da applicare ai fini dell'imputazione dei ricavi corrispondono a quelli ordinariamente previsti da Tuir.

Pertanto:

- professionisti  $\implies$  cassa;
- imprese  $\implies$  competenza.



**I suddetti criteri, dovranno essere applicati anche per calcolare se risulta superato il limite di 30.000,00 € di ricavi previsto per poter accedere al regime dei contribuenti minimi.**



Un agente di commercio che nel 2010 si trovava in regime ordinario ha fatturato nel 2010 ricavi per 27.000,00 €.

Al 31/12/2010 risultano maturate ulteriori provvigioni per un importo di 5.000,00 € ma ancora da fatturare.

In considerazione del fatto che gli agenti di commercio sono titolari di reddito d'impresa, i componenti positivi e negativi di reddito si imputano seguendo il criterio di competenza.

Quindi anche **le provvigioni di competenza del 2010** ma non ancora fatturate al 31.12.2010 dovranno essere conteggiate per il calcolo totale dei ricavi del periodo d'imposta.

L'agente di commercio in questione quindi per il 2010 ha conseguito ricavi per un importo di 32.000,00 (27.000 + 5.000) € superiore al limite di 30.000,00.

#### Opzione e verifica del limite dei 30.000 euro nel regime ordinario

→ L'imprenditore controlla i ricavi

Applicando il principio di competenza

→ Il professionista controlla i compensi

Applicando il principio di cassa

## 3.2 Perdite per i contribuenti minimi

**Premessa** Con la [Risoluzione 123/E del 30.11.2010](#), l'Agenzia fornisce delucidazioni sul trattamento fiscale delle perdite che sono state generate nel corso dell'applicazione del regime dei minimi.

Al riguardo si ricorda che la disciplina è riassunta nella tabella seguente:

Perdite
<b>A) realizzate prima dell'adesione al regime dei minimi</b>
Valgono le regole ordinarie stabilite dal TUIR: <ul style="list-style-type: none"><li>• le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali nonché quelle derivanti dall'esercizio di arti o professioni sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta e, per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che negli stessi trova capienza;</li><li>• se le perdite riferite ai periodi d'imposta precedenti l'entrata nel regime dei minimi sono state realizzate nei primi tre periodi di imposta di esercizio dell'attività, le stesse potranno essere portate in deduzione dai relativi redditi di impresa o di lavoro autonomo prodotti nel corso di applicazione del regime dei minimi per l'importo che in essi trova capienza, senza tener conto di eventuali limiti temporali di riporto.</li></ul>
<b>B) realizzate nel regime dei minimi</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• computate in diminuzione dei redditi impresa o lavoro autonomo prodotti nei successivi periodi ma non oltre il quinto.</li></ul>

**Risoluzione n. 123/E/2010**

Nella suddetta risoluzione n. 123/E l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la norma in base alla quale:

- le perdite fiscali generatesi nel corso dell'applicazione del regime dei minimi *"sono computate in diminuzione del reddito conseguito nell'esercizio d'impresa, arte o professione dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi"*, oppure illimitatamente se realizzate nei primi 3 esercizi di una nuova attività, vale a dire l'articolo 1, comma 108 della Finanziaria 2008

→ **trova applicazione anche nel caso si verifichi poi la fuoriuscita dal regime.**

**Acquisto immobile**

In particolare la perdita oggetto della risoluzione derivava dal fatto che il contribuente che ha presentato l'interpello ha acquistato un ufficio il cui costo andava ben oltre la soglia dei 15mila euro.



Una delle situazioni che provoca la fuoriuscita dal regime dei minimi è l'acquisto di beni strumentali, immobili compresi, per un importo che, sommato a quelli dei due anni precedenti, supera i 15 mila euro.

L'Agenzia ha quindi colto l'occasione per chiarire che la possibilità di portare le perdite in diminuzione del reddito:

- **non vale più per gli immobili acquistati a partire dal 1° gennaio 2010.**

Da questa data, infatti, il costo di acquisto di un immobile strumentale sostenuto da un professionista non è più fiscalmente deducibile secondo la procedura dell'ammortamento.

Pertanto, per evitare un'ingiustificata disparità di trattamento rispetto al professionista in regime di contabilità ordinaria o semplificata, la stessa limitazione vale anche per un professionista che rientri nel regime dei minimi.

Ne consegue che:

- **il lavoratore autonomo "minimo"**
  - non può dedurre per cassa il costo di acquisto di un immobile strumentale acquistato a partire dall'1 gennaio 2010.

<b>CONTRIBUENTI MINIMI</b>	
Riporto delle perdite oltre la fuoriuscita del regime dei minimi	Gli immobili acquisiti dopo il 1° gennaio 2010 non possono essere dedotti dal reddito

## 4. STUDI DI SETTORE

### 4.1 Studi di settore e periodi di crisi

*In attuazione di quanto previsto dalla Circolare numero 34/E del 18 giugno 2010 l'Agenzia delle Entrate ha provveduto a rendere disponibile il software "Segnalazioni studi di settore 2010" utile a giustificare le situazioni di non allineamento rispetto ai dati stimati da Ge.ri.co.. Le segnalazioni potranno essere inviate a partire dal 15 novembre 2010 sino alla scadenza del prossimo 31 gennaio 2011.*

*Sul punto va ribadito che, qualora il contribuente abbia provveduto in sede di invio dello studio di settore a descrivere con accuratezza nel quadro delle Annotazioni di Gerico le circostanze di merito individuate e, non vi siano ulteriori elementi da comunicare, l'adempimento in questione appare superfluo, in quanto, trattasi di facoltà già usufruita in sede di compilazione del modello.*

#### Studi di settore

È disponibile il software "Segnalazioni studi di settore Unico 2010" per il tramite del quale il contribuente ha la possibilità di comunicare, per il periodo d'imposta 2009, informazioni o elementi giustificativi relativi a situazioni di:

- ✓ non congruità;
- ✓ non normalità;
- ✓ non coerenza;
- ✓ cause di inapplicabilità;
- ✓ cause di esclusione.

#### Studi di settore

Software "segnalazioni" - Periodo d'imposta 2009 -  
Tempistica di invio: dal 15 novembre al 31.01/2011

- ▶ Possibilità di comunicare le motivazioni per cui il contribuente non si è allineato ai risultati dello studio di settore

La pubblicazione del software era già stata anticipata con la circolare numero **34/E del 18 giugno 2010** (paragrafo 10) nella quale era stato previsto che i soggetti non congrui, ma più in generale non in linea con l'intero "output" di

Ge.ri.co avrebbero potuto comunicare all'Amministrazione finanziaria i motivi di tale non conformità.

Più in particolare, nelle citata Circolare, veniva determinato che i contribuenti:

- ↳ non congrui, anche a fronte di una "non normalità economica";
- ↳ non coerenti;
- ↳ non normali, anche se congrui;

avrebbero potuto comunicare le loro non conformità.

### Quadro annotazioni

Sul punto va riferito che il software in questione denominato "Segnalazione Studi di settore Unico 2010" non introduce niente di nuovo sulla questione, in quanto, trattasi di ulteriore supporto, in aggiunta al campo Annotazioni di Gerico 2010.

#### Software Segnalazioni Studi di settore Unico2010

#### Ulteriore Supporto

Al tradizionale quadro "descrittivo" del Modello dove il contribuente porta a conoscenza dell'amministrazione finanziaria le circostanze che non gli hanno permesso di allinearsi con il risultato di Ge.ri.co

### Funzionamento

Il software appare, dal punto di vista grafico, simile a Ge.ri.co 2010, riportando distinti campi e suddividendo, quindi, le possibili comunicazioni a seconda della tipologia di Annotazione.

In sostanza, quindi, mentre nel campo Annotazioni, veniva lasciata piena libertà nell'inserimento delle descrizioni che si intendono comunicare all'Agenzia delle Entrate, nel software, in questione, l'operazione rimane ancora sostanzialmente libera, con la particolarità che le descrizioni dovranno essere suddivise a seconda delle macro classi individuate fra le cinque sopra elencate.

In seguito alla compilazione effettuata, viene predisposta una apposita segnalazione la quale può essere inviata telematicamente all'Agenzia delle Entrate, a condizione che, si possiede il Pincode (codice personale), o in alternativa, che si sia ottenuta l'autorizzazione per accedere al servizio Internet.

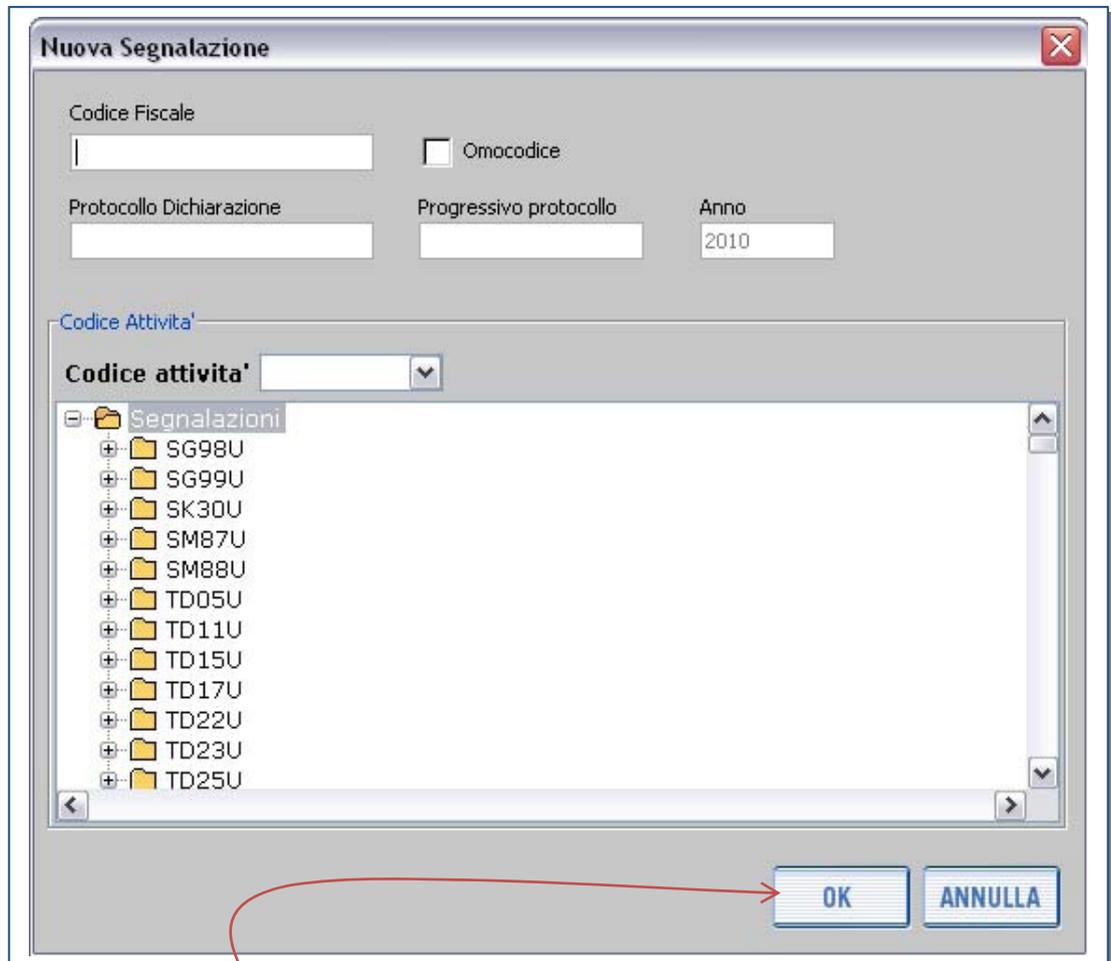
### Comunicato stampa 11/11/2010

Riguardo al "timing" le segnalazioni potranno essere inviate, telematicamente, a partire dal **15 novembre prossimo** sino al **31 gennaio 2011**.

Rispetto a quanto preannunciato, quindi, il termine originariamente fissato al 31 dicembre 2010 viene prorogato di un ulteriore mese fissando la scadenza al 31 gennaio 2011.

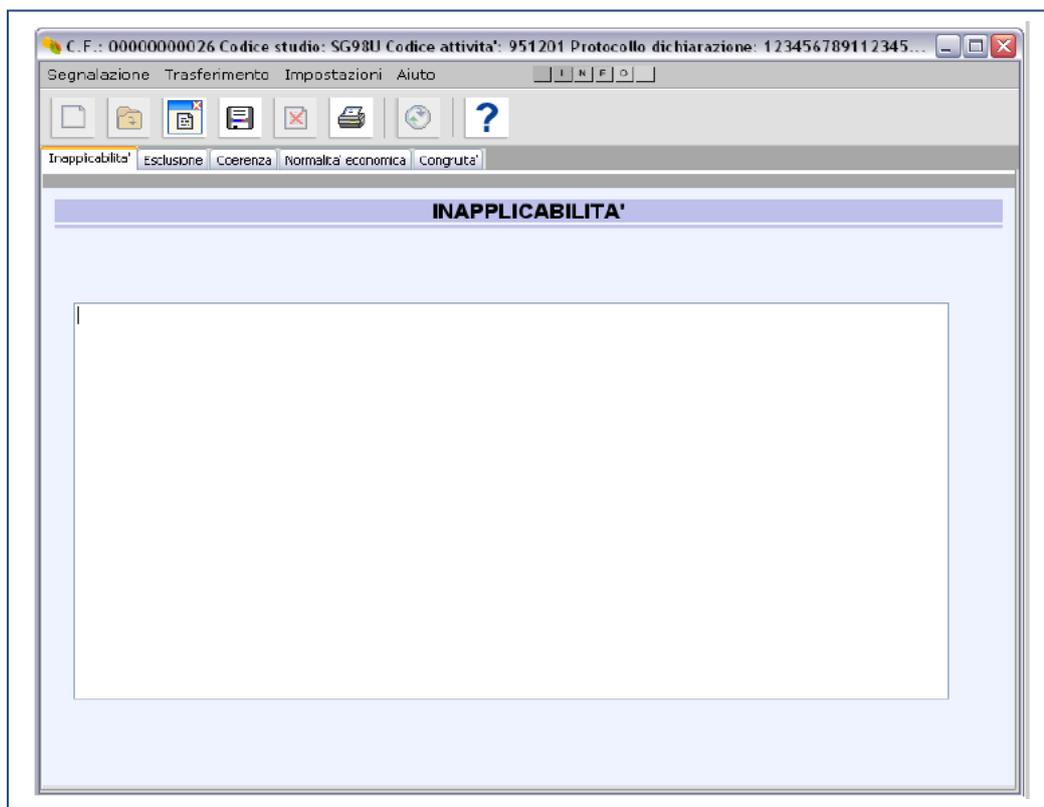
**Software**

Per l'inserimento dei dati il software si presenta con modalità di funzionamento analoghe rispetto a Ge.ri.co, con l'attivazione delle seguenti "maschere" principali:



Cliccando su "Ok", apparirà una finestra contenente 5 schede informative denominate: "**Inapplicabilità**", "**Esclusione**", "**Coerenza**", "**Normalità economica**", "**Congruità**".

A seguito poi della scelta indicata si aprirà la maschera relativa alla tipologia prescelta dove il contribuente potrà indicare, come già riferito, le circostanze significative di mancata aderenza del software al caso specifico.



Nulla vieta che il contribuente possa procedere alla compilazione di più maschere fra le cinque sopra individuate, in quanto, ad esempio, lo stesso risulta contemporaneamente **non congruo** e **non coerente** rispetto agli indicatori individuati da Ge.ri.co..

Anzi, qualora il contribuente possieda elementi giustificativi per entrambi i dati osservati, è consigliata la compilazione di tutti i campi individuati al fine di anticipare il più possibile la linea difensiva, con l'intento di evitare sul nascere possibili accertamenti da parte delle Amministrazione Finanziaria.

Sul punto va ribadito che, qualora il contribuente abbia provveduto, in sede di invio dello studio di settore, a descrivere con accuratezza nel quadro delle Annotazioni di Gerico le circostanze di merito individuate e, non vi siano ulteriori elementi da comunicare, l'adempimento in questione appare superfluo in quanto trattasi di facoltà già usfruita in sede di compilazione del modello.

### Software Segnalazioni Studi di settore

Compilazione esaustiva del quadro annotazioni in Unico 2010

- ▶ La compilazione del modello "Segnalazioni" è da considerarsi superflua

**Output di  
Gerico e  
anomalie  
rilevate.**

Come sopra documentato il software in commento procede a catalogare le anomalie rilevate in cinque grandi classi su cui vediamo di entrare nel merito.

**Inapplicabilità**

A seguito delle novità introdotte a partire dal periodo d'imposta 2007, in particolare l'abolizione dell'obbligo dell'annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini degli studi di settore, scompaiono le fattispecie tipiche di inapplicabilità relative agli studi di settore.

Fra le cause di inapplicabilità rimangono pertanto solo quelle relative alle società cooperative, consortili e consorzi.

In particolare, l'inapplicabilità si verifica per:

- società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;
- società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

Alla luce delle modifiche introdotte, si rileva quindi che soltanto le cooperative svolgenti attività rivolte esclusivamente a favore dei soci, o associati, o utenti, sono escluse dall'applicabilità degli studi di settore.

Di conseguenza, gli studi di settore trovano invece realizzazione nei confronti delle società cooperative a c.d. "mutualità prevalente" (cioè quelle società la cui attività è svolta a favore dei soci o associati e degli utenti, ma non in via esclusiva).

In quest'ultima ipotesi tuttavia gli uffici dovranno verificare in concreto, ai fini dell'applicabilità degli studi di settore, la sussistenza dei requisiti di mutualità. Un'elevata "mutualità" porterebbe comunque l'impresa fuori dalle logiche di mercato e perciò, nei fatti, la renderebbe soggetto non idoneo ad essere accertato dagli studi di settore.

MODELLO	CAUSE DI INAPPLICABILITA'
Compilazione modello INE	società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie e associate
Compilazione modello INE	società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.
Compilazione modello studi di settore	Società cooperative a mutualità prevalente

Alla luce di quanto esposto appare chiaro come per la compilazione del software in questione la segnalazione dovrà essere limitata:

- all'indicazione della sussistenza della causa di inapplicabilità per la società che opera esclusivamente nei confronti dei soci (vedi prime due casistiche schema in alto). In tale fattispecie, la compilazione del software, in questione, potrebbe essere utile, in quanto, proprio per la causa di inapplicabilità si è compilato il solo modello Ine e, quindi, potrebbe essere utile ribadire che non si è redatto il modello proprio in considerazione del fatto che l'impresa opera unicamente dei soci o utenti stessi;
- all'indicazione per la cooperativa a cd "mutualità prevalente" che nonostante l'obbligo di compilazione dello studio di settore, nei fatti, si tratta di impresa che opera su logiche non strettamente di mercato e, quindi, non idonea ad essere verificata per il tramite degli studi di settore.

**Esclusione** Riguardo alla cause di esclusione va ricordato che l'articolo 10 della legge 8 maggio 1998 n. 146 ha individuato delle specifiche cause di esclusione dagli studi di settore e dai parametri, al verificarsi delle quali, il contribuente non è accertabile con le citate metodologie.

Come è ormai noto l'indicazione delle cause di esclusione, in oggetto va segnalata direttamente nel quadro RG-RF- RE della dichiarazione dei redditi.

Codice	Descrizione causa di esclusione	Note
1	Inizio dell'attività nel periodo d'imposta	Finanziaria 2007: non rappresenta causa di esclusione: a) l'inizio di attività con cessazione avvenuta nei 6 mesi antecedenti; b) la nuova attività è mera continuazione di attività esercitata da altro soggetto (es: acquisto d'azienda)
2	Cessazione dell'attività nel periodo d'imposta. È tale anche, nel caso di liquidazione, il periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di effetto della liquidazione	Finanziaria 2007: a) il modello studi di settore deve essere compilato; b) vanno indicati nel frontespizio i mesi di attività (C.M. 31/2007 - par. 6.1)
3	Ammontare dei ricavi/compensi dichiarati superiori a € 5.164.569,00 e fino a € 7.500.000,00	Finanziaria 2007: il modello degli studi di settore deve essere compilato.
4	Ammontare dei	Si fa presente che per alcuni studi di

	ricavi/compensi dichiarati superiori a: - € 7.500.000,00, per i soggetti che svolgono attività per cui è approvato lo studio di settore; - € 5.164.569,00, per i soggetti che svolgono attività ai quali si applicano i parametri.	settore ai fini della verifica del limite di esclusione i ricavi vanno aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali valutate ai sensi degli articoli 92 e 93 del TUIR. (Vedi per esempio studi riguardanti il settore edile UG69U, UG50U e UG40U)
5	Periodo in non normale svolgimento dell'attività dovuta a liquidazione ordinaria	Finanziaria 2007: il modello dello studio di settore deve essere comunque compilato.
6	Periodo di non normale svolgimento dell'attività dovuta a liquidazione coatta amministrativa o fallimentare	Finanziaria 2007: il modello dello studio di settore deve essere comunque compilato
7	Altre situazioni di non normale svolgimento dell'attività	Si tratta di: - Mancato inizio dell'attività produttiva (impianti non ultimati, mancanza di autorizzazioni amministrative, svolgimento di attività di ricerca propedeutica - Interruzione dell'attività per tutto l'anno a causa di ristrutturazione di tutti i locali di esercizio dell'attività - Affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale (secondo quanto chiarito dal Forum sugli studi di settore a giugno 2009, l'esclusione va estesa anche ad ogni tipologia di affitto d'azienda e per l'intera durata del contratto) - L'attività sospesa con comunicazione alla CCIAA - Interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno, a causa di provvedimenti disciplinari. Finanziaria 2007: il modello dello studio di settore va compilato
8	Periodo di imposta superiore o inferiore a 12 mesi. È ininfluente che l'esercizio sia o meno a cavallo d'anno. Causa di esclusione applicabile solo ai soggetti con parametri.	Finanziaria 2007: dal 1 gennaio 2007 l'esercizio con durata diversa da 12 mesi non è più causa di esclusione. Si applica lo studio di settore
9	Determinazione del reddito con criteri forfetari	Esempio: agricoltura, allevamento, contribuenti minimi, soggetti legge 398/91.
10	Incaricati alle vendite a domicilio	Questi contribuenti presentano solo la dichiarazione IVA in quanto i loro redditi sono soggetti a tassazione definitiva alla fonte
11	Classificazione dell'attività in una categoria reddituale	È il caso di un'attività, per esempio, svolta in forma di lavoro autonomo,

	diversa da quella prevista dal quadro degli elementi per la compilazione dello studio di settore	ma che lo studio di settore prevede solamente il quadro contabile F
<b>12</b>	Modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata nel caso in cui le due attività siano soggette a due differenti studi di settore	Soggetto che modifica la propria attività nel corso del periodo d'imposta. La C.M.29/E del 18.06.2009 ha chiarito che i soggetti interessati dalla casistica in commento sono comunque obbligati alla compilazione del modello per l'attività per la quale si sono conseguiti i maggiori ricavi.

Venendo alla compilazione del software in questione va riferito che la stessa si renderà necessaria essenzialmente nelle seguenti fattispecie.

### Periodo di non normale svolgimento dell'attività "tipizzato"

L'adempimento in questione, appare opportuno, quando l'impresa colta da una situazione classificabile come "Altre situazioni di non normale svolgimento dell'attività (cod. 7)" non abbia indicato nel quadro annotazioni a quale fattispecie, fra quelle comprese ed individuate nel codice 7, è stata interessata.



#### Esempio

- Soggetto. Impresa;
- periodo d'imposta: 2009;
- fattispecie: sospensione dell'attività per una parte dell'anno con regolare comunicazione in CCIAA.

L'azienda ha proceduto:

- all'indicazione in dichiarazione dei redditi del codice 7;
- alla compilazione del modello studi di settore solo come allegato, non indicando nelle annotazioni finali la specifica causa di esclusione fra quelle "tipizzate" dalle istruzioni.

In tale casistica è assolutamente conveniente procedere con la segnalazione nel software in questione.

### Periodo di non normale svolgimento dell'attività

Qualora l'impresa si trovi in un periodo di non normale svolgimento dell'attività causato da eventi non tipici, ovvero sia da situazioni non direttamente

riconducibili a quelle indicate nelle istruzioni alla compilazione del modello (e sopra riportate) appare opportuno procedere comunque con la compilazione del modello.

L'indicazione delle cause, per cui si ritiene l'impresa in un periodo di non normale svolgimento dell'attività, è prudente che avvenga nel quadro relativo alle Annotazioni.

Pertanto, alla luce di quanto segnalato si richiama l'opportunità di procedere alla compilazione del modello "Segnalazioni studi di settore Unico 2010" al fine di ottemperare alle indicazioni sopra richiamate, qualora non si sia già proceduto nel modello, nel quadro Annotazioni.

**Non  
congruità**

Si tratta di quelle ipotesi in cui il software non è in grado di riconoscere le peculiarità dell'impresa oggetto di "analisi standardizzata". Le cause possono essere le più svariate e dipendono come detto dalle caratteristiche delle singole imprese destinate al controllo.

La compilazione del modello "segnalazioni studi 2010" è quindi necessaria qualora nel quadro annotazioni dello studio di settore:

- non si sia proceduto a descrivere le cause che creano non congruità nel caso specie;
- vi siano ulteriori specificazioni da indicare nel merito di quanto già comunicato.

Nel dettaglio si presenta a titolo esemplificativo una fattispecie in cui si è rilevata una possibile anomalia nel funzionamento dello studio di settore che va adeguatamente segnalata nel quadro Annotazioni.

**Esempio agenti di commercio**

Fra gli studi di settore interessati da alcune problematiche di rappresentatività del calcolo elaborato dalla procedura vi è sicuramente lo studio degli agenti di commercio.

Più precisamente, l'anomalia rilevata interessa gli agenti di piccole dimensioni con un basso volume dell'intermediato.

La funzione ricavo descritta dalla nota metodologica è infatti basata in maniera preponderante sul coefficiente che viene associato al volume dell'intermediato.

Normalmente, tale coefficiente risulta essere alto fino ad un certo volume dell'intermediato per poi scendere drasticamente raggiunta la soglia indicata.

Tale situazione, non legata a contesti economici reali, (la percentuale provvigionale normalmente non segue gli andamenti individuati dalla nota metodologica) in molti casi pratici, finisce per penalizzare gli agenti con un basso volume dell'intermediato.

Per cui potrebbe essere idoneo procedere con la rilevazione della seguente Annotazione.

L'agente percepisce una provvigione pari al 3,6%

Lo studio di settore in questione richiede una percentuale pari al 8,38% per i primi 550.000 Euro di volume delle Vendite intermedie scendendo al 2,49% al superamento della soglia indicata.

Lo strumento risulta pertanto non affidabile nel monitoraggio delle realtà di piccole dimensioni

**non  
normalità**

Si tratta di quelle ipotesi in cui Ge.ri.co. rileva delle situazioni di non normalità legati agli indici specifici elaborati a livello di singolo studio di settore.

Nel merito degli indicatori di normalità economica si ricorda come gli stessi contribuiscono alla stima dei ricavi o compensi congrui stimati dagli studi di settore.

Alla tradizionale analisi di congruità dei ricavi o compensi dichiarati, basata sulla "funzione di ricavo/compenso", si aggiunge infatti quella di "normalità economica", a sua volta fondata sugli indicatori in parola.

In particolare, la eventuale incoerenza rispetto ai predetti indicatori determina un incremento dei ricavi o compensi stimati dalla "funzione di ricavo/compenso", nella misura individuata dai decreti di approvazione degli indicatori.

Dal punto di vista pratico, gli eventuali maggiori ricavi o compensi determinati mediante gli indicatori vengono sommati, dal software GE.RI.CO., al ricavo/compenso puntuale e al ricavo/compenso minimo calcolato, con le consuete modalità, applicando la "funzione di ricavo/compenso".

Nel caso di eventuale "incoerenza" rispetto a uno o più dei predetti indicatori, il risultato finale della stima, fornito dal software GE.RI.CO., consisterà, quindi, in un ricavo/compenso puntuale e un ricavo/compenso minimo maggiorato in funzione delle singole situazioni di incoerenza.

Dal punto di vista pratico può pertanto accadere che alcune situazioni di non congruità siano state determinate da non normalità rispetto agli indici indicati in grado di incidere in maniera anche considerevole sulla stima del ricavo congruo. La compilazione del modello "Segnalazioni studi 2010" è perciò necessaria qualora nel quadro Annotazioni dello studio di settore non si sia proceduto a descrivere le cause che creano non normalità nel caso specie.



#### **Perdita su crediti dovuta a fallimento di un cliente.**

Fra le non normalità rilevate in alcuni casi pratici si segnala quella relativa "all'incidenza dei costi residuali" volta ad esprimere l'incoerenza con rispetto al seguente indice:

##### Formula indicatore

$$\frac{\text{Oneri diversi di gestione (f22) + altre componenti negative (F23 al netto degli utili agli associati)}}{\text{Ricavi da congruità + maggiori ricavi da normalità economica}}$$

Sul punto si ricorda che l' indicatore mira a contrastare il fenomeno riguardante l'indicazione, in misura eccessiva, di alcune voci di "costo" che non entrano nella funzione di regressione (per cui irrilevanti ai fini della stima dei ricavi), ma che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa dichiarato dal contribuente.

Nella fase di analisi e controllo dei dati indicati nei Modelli per gli studi di settore, infatti, è stato spesso rilevato che importi significativi di spese sono stati attribuiti a voci di costo non rilevanti ai fini della stima dei ricavi potenziali effettuata da Ge.Ri.Co. e non coerenti con la natura di dette spese. Una simile rappresentazione delle spese si giustifica con lo scopo di diminuire l'importo dei valori da indicare nelle voci di costo che, invece, concorrono alla stima dei ricavi calcolati in base agli studi.

In alcuni casi tuttavia l'incoerenza rilevata rispetto al predetto indicatore può essere il frutto di elementi di costo straordinari indicati in maniera assolutamente fiscalmente corretta.

E' il caso ad esempio di una perdita su crediti di rilevante entità dovuta ad un fallimento di un contribuente, il cui importo va:

- classificato nel rigo F22 del modello;
- ricompreso nell'indice di normalità

L'annotazione potrebbe essere del seguente tenore:

Contribuente non congruo in quanto non allineato con l'indice di normalità economica "incidenza dei costi residuali", dovuto alla presenza di Perdite su crediti (voce F22) per fallimento di un cliente per Euro 75.000. Depurando la voce di costo del relativo importo indicato il contribuente risulta non congruo. (Circ. n. 44/E del 29 maggio 2008)

### Non coerenza

Come è noto "l'output" dello studio di settore non si rivolge unicamente alla congruità ma "pesa" il contribuente anche in termini di coerenza in relazione a determinati indici. Come noto questi indici, definiti anche indicatori "classici" di coerenza per distinguerli da quelli di normalità economica sopra evidenziati, sono volti a rilevare eventuali situazioni di squilibrio derivanti dall'analisi dei dati aziendali. Questi indicatori vengono messi a confronto con quelli risultanti dai dati dichiarati dal contribuente. Le anomalie riscontrate negli indici di coerenza interni, potranno essere individuati dall'amministrazione Finanziaria per la selezione delle posizioni da sottoporre a controllo anche in presenza di ricavi o compensi congrui.

La compilazione del modello "segnalazioni studi 2010" è quindi necessaria qualora nel quadro annotazioni dello studio di settore non si sia proceduto o lo sia abbia fatto in maniera non adeguata a descrivere le cause che creano non coerenza nel caso specie.



#### **Esempio non coerenza indice di ricarico.**

Fra le "non coerenze" rilevate in alcuni casi pratici si segnala quella relativa all'indice di "Ricarico" volta ad esprimere l'incoerenza con rispetto al seguente indicatore:

#### **Ricarico.**

L'indice di ricarico delle scorte viene così calcolato:

$$\text{Ricarico} = \frac{\text{Ricavi}}{\text{Costo del venduto}}$$

Dove:

costo del venduto = esistenze iniziali + acquisti merci – rimanenze finali

In alcuni casi tuttavia l'incoerenza rilevata, rispetto al predetto indicatore, può essere il frutto di situazioni straordinarie e fiscalmente assolutamente corrette.

È il caso ad esempio di un danno ingente derivante da furto di merce di magazzino.

L'annotazione potrebbe essere del seguente tenore

Contribuente non coerente rispetto all'indice di Ricarico delle scorte per effetto del furto di merce dal magazzino di € 50.000. Sterilizzando il relativo costo della merce il contribuente risulta coerente.

## 5. IRAP

### 5.1 IRAP: COME RECUPERARE QUANTO VERSATO

*La Corte di Cassazione ha stabilito che le **piccole imprese devono essere valutate con gli stessi criteri dei lavoratori autonomi e, quindi, se non presentano autonoma organizzazione non sono soggette a Irap.***

*Ora, tali piccole imprese, dovranno decidere quale comportamento adottare al fine di non pagare l'Irap ed eventualmente recuperare l'Irap pagata in passato.*

#### Autonoma organizzazione

A norma dell'art. 2, primo periodo, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, presupposto dell'Irap è:

- l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce, in ogni caso, presupposto di imposta.

La citata formulazione ha determinato negli ultimi anni l'insorgenza di diverse controversie tra, l'Amministrazione Finanziaria ed i contribuenti, con la conseguente emanazione di numerose pronunce giurisprudenziali in materia di IRAP.

#### Irap e attività d'impresa

Per quanto riguarda in particolare l'applicazione dell'Irap per i soggetti che svolgono un'attività d'impresa, una prima apertura giurisprudenziale all'esenzione Irap è avvenuta per gli **agenti di commercio** e **promotori finanziari** nel maggio dell'anno scorso, quando la Cassazione a Sezioni Unite ha esteso anche agli agenti di commercio e promotori i canoni determinati per i professionisti per l'individuazione di un'attività non dotata di autonoma organizzazione.

#### **Corte di Cassazione sentenze n. 12108, 12109, 12110, 12111 Agenti di commercio e promotori**

Più precisamente la Corte nelle sentenze n. 12108, 12109, 12110, 12111 aveva pronunciato il seguente principio di diritto:

- "in tema di IRAP ... l'esercizio delle attività di agente di commercio ... e di promotore finanziario ... è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata".

#### **Agenzia delle Entrate Circolare n. 28/E/2010**

Con la C.M. 28 maggio 2010, n. 28/E, l'Agenzia delle Entrate, ridimensionando tale principio, **ne aveva limitato l'applicabilità alle sole attività ausiliarie**

previste all'art. 2195, c.c., e dunque, secondo quanto sancito dalla Cassazione nella sentenza 28 maggio 2003, n. 8485

→ "quelle che, prive di intrinseca autonomia funzionale, hanno come scopo tipico l'oggettiva agevolazione di altre attività, sicché, l'impresa esercente l'attività ausiliaria, a differenza di quella produttrice di servizi (la cui attività, di carattere autonomo, ha per oggetto un prodotto destinato ad essere utilizzato dalla generalità delle imprese), se da un lato deve avere una propria struttura organizzativa ed operativa ben distinta da quella delle imprese ausiliate, dall'altro, deve svolgere una funzione accessoria, complementare e strumentale rispetto all'attività, tipica di altre imprese talché, ove venisse separata da queste, non avrebbe alcuna possibilità di utile applicazione".

**Corte di Cassazione  
ordinanza  
n. 15249/2010  
Esenzione estesa  
ad altri settori**

Successivamente con l'ordinanza 15249/2010, la Cassazione ha **superato questi rigidi confini**, estendendo **ai soggetti che esercitano altri tipi d'impresa l'inapplicabilità del tributo regionale**, in considerazione del fatto che questi principi vertono su un'identica questione rispetto alla fattispecie degli agenti e promotori.

#### **Corte di Cassazione Ord. n. 15249 del 24 giugno 2010**

- ▶ Anche gli artigiani elettricisti sono esclusi da IRAP qualora siano privi di autonoma organizzazione, condizione da accertare in base ai consueti criteri elaborati dalla giurisprudenza, con riferimento agli esercenti arti e professioni.

**Corte di Cassazione  
sentenze n. 21122,  
21123 e 21124 del  
13.10.2010 Piccoli  
imprenditori**

Infine con le **Sentenze n. 21122, 21123 e 21124 del 13.10.2010** la Corte di Cassazione sancisce definitivamente che:

- **anche il piccolo imprenditore, se sprovvisto di autonoma organizzazione, può ritenersi non soggetto all'Irap.**



### Chi sono i piccoli imprenditori

Per il Codice Civile

Sono piccoli imprenditori i coltivatori diretti del fondo (articoli 1647, 2139), gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia (articoli 2202, 2214, 2221).

### Recupero Irap versata

A questo punto si pone il problema del recupero dell' Irap pagata fino ad ora dai piccoli imprenditori.

Le possibili soluzioni possono essere:

1. pagamento dell'Irap e **richiesta di restituzione mediante istanza di rimborso;**
2. **mancata presentazione della dichiarazione** e quindi **mancato pagamento dell'Irap**

### Le alternative

→ **Pagamento Irap e istanza di rimborso**

→ **mancato pagamento Irap e nessuna dichiarazione**

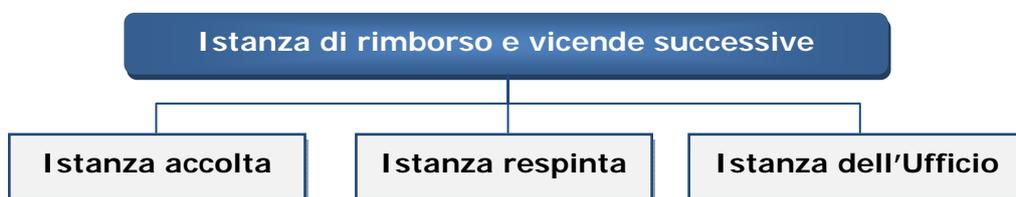
### **Presentazione dell'Istanza di rimborso**

Da qualche anno, a seguito di una giurisprudenza evolutiva/integrativa, molti contribuenti, riconoscendosi nelle ipotesi di esclusione dall'Irap, individuate dai giudici, hanno deciso di presentare **istanza di rimborso** all'amministrazione per quanto indebitamente pagato.

A seguito della presentazione dell'Istanza di rimborso si possono presentare tre situazioni:

- **l'istanza viene accolta**
  - nel caso in cui l'ufficio dell'agenzia dell'entrate dà il via libera alla richiesta di rimborso che il contribuente può presentare entro 48 mesi dal versamento, non è necessario proseguire la strada del contenzioso tributario;

- **l'istanza viene respinta**
  - entro 60 giorni dal momento in cui l'amministrazione finanziaria rifiuta espressamente la richiesta di rimborso, il contribuente può avviare il contenzioso e presentare il ricorso della commissione tributaria provinciale
  
- **l'ufficio non risponde**
  - può verificarsi anche la situazione in cui l'ufficio non risponda espressamente alla richiesta di rimborso. Dopo 90 giorni della presentazione dell'istanza, si può proporre ricorso alla commissione tributaria provinciale



L'istanza di rimborso, naturalmente, oltre che per l'acconto 2010 può essere presentata anche per i versamenti fatti in precedenza.

L'art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 prevede, infatti, che:

- *"Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso il quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento (...)".*

Inoltre, per espresso richiamo all'art. 37 dello stesso decreto:

- *"Avverso la decisione dell'Agenzia delle Entrate, ovvero trascorsi 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza senza che sia intervenuto l'assenso dell'Amministrazione Finanziaria, il contribuente può ricorrere alla Commissione tributaria provinciale".*



I contribuenti che presentino all'Amministrazione Finanziaria istanza di rimborso dell'Irap, per ottenere la restituzione dell'imposta non dovuta in assenza di autonoma organizzazione (attualmente la domanda può riguardare i versamenti effettuati a partire dal 2006), **devono integrare la documentazione con copie dei modelli F24 dai quali emergano i versamenti e motivare analiticamente la causa del rimborso.**

**Bozza istanza rimborso**

Non esiste un modello ministeriale per la presentazione della domanda di rimborso, è sufficiente presentare la richiesta in carta libera (di seguito si propone un fac-simile di istanza di rimborso).

**All'Agenzia delle Entrate**  
**Ufficio di \_\_\_\_\_**

**ISTANZA di RIMBORSO IRAP**

Istanza di rimborso versamenti diretti ex art. 38, D.P.R. 602/1973

All'Agenzia delle Entrate  
Ufficio di \_\_\_\_\_  
Via \_\_\_\_\_  
Cap \_\_\_\_\_ Città \_\_\_\_\_  
e

Alla Regione \_\_\_\_\_  
Ufficio di \_\_\_\_\_  
Via \_\_\_\_\_  
Cap \_\_\_\_\_ Città \_\_\_\_\_

**Raccomandata A/R**

Il sottoscritto \_\_\_\_\_ nato a \_\_\_\_\_  
il \_\_\_\_\_ domiciliato a \_\_\_\_\_  
in via \_\_\_\_\_ n° \_\_\_\_\_ esercente l'attività (professionale di \_\_\_\_\_  
con studio in via \_\_\_\_\_ n° \_\_\_\_\_) (iscritto a \_\_\_\_\_  
di \_\_\_\_\_ al n° \_\_\_\_\_) numero partita  
Iva \_\_\_\_\_

**PREMESSO**

- che la competenza a ricevere la presente istanza è dell'agenzia delle entrate a norma dell'art. 25, D.Lgs. 446/1997, come interpretato con nota 17 giugno 2004 dell'agenzia stessa (prot. 2004/59871); (ovvero in alternativa, che la competenza a ricevere la presente istanza è della regione a norma dell'art. 24, D.Lgs. 446/1997, attuato con legge regionale n.... );
- che in data \_\_\_\_\_ ha provveduto al versamento, a titolo di primo acconto Irap per l'anno \_\_\_\_\_, della somma di euro \_\_\_\_\_
- che in data \_\_\_\_\_ ha provveduto al versamento, a titolo di secondo acconto Irap per l'anno \_\_\_\_\_, della somma di euro \_\_\_\_\_
- che in data \_\_\_\_\_ ha provveduto al versamento, a titolo di saldo Irap per l'anno \_\_\_\_\_, della somma di euro \_\_\_\_\_ per un totale versato per

il periodo d'imposta del \_\_\_\_\_ di euro \_\_\_\_\_

- il tutto risultante dalle fotocopie delle ricevute di pagamento ivi allegate;

#### CONSIDERATO

- che il presupposto dell'Irap consiste nell'esercizio "abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" (ex art. 2, D.Lgs. 446/1997);
- che il sottoscritto esercita la propria attività in via esclusivamente personale, senza avvalersi dell'opera di dipendenti e collaboratori (oppure, avvalendosi unicamente della collaborazione di un lavoratore dipendente addetto alle funzioni di segreteria), e con l'ausilio dei seguenti beni strumentali ..... aventi costo storico di euro ..... (il valore estremamente ridotto di tali beni è un chiaro indicatore di un assai modesto capitale investito);
- che l'organizzazione autonoma, quale presupposto dell'Irap, si riferisce ad una combinazione di fattori di produzione, capaci di produrre autonomamente ricchezza, a prescindere dall'attività del titolare che svolge solo funzioni di coordinamento, controllo ed indirizzo dei fattori medesimi;
- che l'assenza di dipendenti o di collaboratori coordinati e continuativi o la presenza di uno solo di essi, come la presenza di beni strumentali per un valore estremamente ridotto, sono un evidente indice della mancanza di organizzazione autonoma dei fattori della produzione, e quindi del presupposto per l'applicazione dell'Irap;
- che la corte di cassazione, ormai con orientamento consolidato, si è più volte espressa in favore dell'esenzione dall'Irap dei professionisti e piccoli imprenditori privi di "autonoma organizzazione" e senza ausilio di dipendenti e stabili collaboratori (cass. sez. un., sentenze nn. 12108, 12109, 12110, 12111- agenti di commercio e promotori finanziari);
- che con l'ordinanza 15249/2010 e le sentenze n. 21122, 21123 e 21124 del 13.10.2010 la corte di cassazione ha "esteso l'esenzione dall'Irap anche ai piccoli imprenditori privi di autonoma organizzazione e senza ausilio di dipendenti e stabili collaboratori", aprendo, di fatto, il campo alla disapplicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive anche in altri settori della nostra economia (si vedano, tra l'altro: cass., ordinanza 15110/2009; cass., sentenza 18973/2009; cass., sentenza 19515/2009; cass., sentenza 20001/2009; cass., ordinanza 142/2010; cass., ordinanza 15 giugno 2010, n. 13716)
- che, nel caso di specie, emerge, con chiarezza, la carenza in capo al sottoscritto della soggettività passiva ai fini Irap;

#### CHIEDE

il rimborso di euro \_\_\_\_\_ oltre agli interessi, trattandosi di versamenti diretti per un ammontare d'imposta non dovuto.

Si allega:

- 1) copie ricevute versamenti
- 2) copie Modello Unico anni \_\_\_\_\_/Irap
- 3) copia documentazione comprovante l'assenza di autonoma organizzazione (ad es. Quadro re del mod. unico, indicante i beni ammortizzabili).

\_\_\_\_\_ li \_\_\_\_\_

Firma \_\_\_\_\_

**Istanza respinta**

Qualora al contribuente venga respinta o non accolta la richiesta di rimborso può far valere le proprie ragioni avviando un contenzioso.

Di seguito si illustra un *fac simile* di ricorso qualora il contribuente chieda la restituzione dell'Irap pagata nel 2008 e 2009.

<b>Fac simile ricorso</b>
Alla Commissione tributaria provinciale di _____ Alla Direzione regionale delle Entrate per _____ All'Ufficio distrettuale II.DD. di _____
OGGETTO: Ricorso avverso il silenzio - rifiuto / provvedimento di rigetto relativo all'istanza di rimborso dell'Irap per gli anni 2008 e 2009
* * *
Il/la sottoscritto/a _____ nato/a a _____ (____) il _____, domiciliato al fine della presente in Via _____, C.F. _____ esercente l'attività di _____ in _____ Via _____.
RICORRE
avverso al silenzio-rifiuto/provvedimento di rigetto _____ prot. n. _____, emesso il _____ e notificato il _____, con cui l'Ufficio Agenzia delle Entrate di _____, in relazione all'istanza presentata in data a mezzo raccomandata, per i seguenti motivi, salvo altri ai sensi <a href="#">art. 24</a> c. 2, D.Lgs. 546/1992.
PREMESSO CHE
1. a seguito dell'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) di cui al <a href="#">D.lgs 446/97</a> sono stati versati i seguenti importi: a. in data ___/11/2008, provvedeva al versamento, a titolo di secondo acconto Irap per l'anno 2008, della somma di Euro _____ (euro in lettere), b. in data ___/07/2008 è stato versato il saldo Irap per l'anno 2008 per un importo pari ad Euro _____ (euro in lettere), c. in data ___/07/2009 è stato versato il primo acconto per l'anno 2009 per un importo totale di Euro _____ (euro in lettere), d. in data ___/11/2009, è stato versato, a titolo di secondo acconto Irap per l'anno 2009 la somma di Euro _____ (euro in lettere), e. in data ___/06/2010 è stato versato il saldo Irap per l'anno 2009 per la somma di Euro _____ (euro in lettere), 2. con istanza del _____ il ricorrente ha richiesto il rimborso di quanto versato, oltre agli interessi di legge.
RILEVATO CHE
il presupposto dell'Irap è basato nella capacità contributiva che viene individuata "nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi" ( <a href="#">art. 2</a> D.Lgs. 446/1997);

## MOTIVI

## IN DIRITTO

- La Corte costituzionale, con sentenza 10 maggio 2001, n. 156, partendo dal presupposto che l'Irap è un'imposta che si applica sul "valore aggiunto" prodotto dalle attività autonomamente organizzate così come previsto dall'[art. 2](#) D.Lgs. 446/1997, si è espressa nei seguenti termini: "E' evidente che nel caso di un'attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione, il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto, risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'articolo 2, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa".
- Che la citata sentenza ha già dato adito a numerose pronunce giurisprudenziali di merito e di legittimità dirette ad accogliere le doglianze dei contribuenti illegittimamente assoggettati all'Irap, in quanto privi di rilevanti e autonome organizzazioni di capitale nonché di significativi apporti lavorativi altrui; struttura quindi che non è in grado di produrre autonomamente un reddito in assenza dello stesso titolare in virtù della personalità dell'incarico e dell'importanza decisiva delle qualità professionali dello stesso.

A tale proposito si segnalano di seguito alcune delle pronunce numerose pronunce: (riportare le principali sentenze delle commissioni tributarie e della Cassazione)

## IN FATTO

- Il ricorrente per gli anni 2008 e 2009 ha esercitato l'attività di \_\_\_\_\_ senza l'ausilio d'elementi organizzativi, non avendo avuto alcun dipendente, né collaboratore con vincolo di rapporto di lavoro continuativo e utilizzando come struttura per l'esercizio della suddetta attività unicamente un computer con relativi software come risulta dalla documentazione allegata;
- (o in alternativa) con una minima struttura organizzativa di capitali e di lavori altrui, che funge da supporto assolutamente secondario e non indispensabile alla prestazione dello scrivente, attività che pertanto non può essere sostituita in assenza dello stesso titolare.

## CHIEDO CHE

codesta spettabile Commissione tributaria provinciale, in accoglimento del presente ricorso, dichiari il diritto al rimborso di quanto versato, oltre agli interessi previsti per legge;

che disponga a favore del ricorrente il rimborso delle spese di giudizio.

Con Osservanza.

Città \_\_\_\_\_, li \_\_\_\_\_

In fede

Documentazione allegata

1. copia dell'istanza di rimborso;
2. copia fotostatica dell'atto dell'Ufficio \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_;
3. copie modelli F24 attestanti i versamenti;
4. copie modelli Dichiarazione Irap 2010 e Dichiarazione Irap 2009;
5. modelli di comunicazione dati rilevanti ai fini degli studi di settore per gli anni 2008 e 2009;
6. registro beni ammortizzabili (in mancanza, registro delle fatture di acquisto o registro cronologico dei componenti di reddito e delle movimentazioni finanziarie).

**Omessa  
presentazione  
della Dichiarazione  
Irap**

In alternativa, il contribuente può **evitare di presentare la Dichiarazione Irap** e quindi **non pagare l'imposta.**

**Recupero acconti 2010**

Il contribuente può cercare di recuperare l'imposta versata in acconto nel corso dell'anno **presentando la dichiarazione Irap 2011 redditi 2010 a zero e compilando solo i righe relativi all'eccedenza di versamento a saldo e il rigo relativo al credito da chiedere in compensazione.**

Secondo questa seconda soluzione il contribuente si espone alla possibilità di essere sottoposto ad accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Entro 60 giorni del ricevimento dell'avviso **il diretto interessato potrà presentare ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale.**

**Onere probatorio**

La scelta del comportamento da adottare porta come conseguenza anche la scelta su chi ricade l'onere della prova dell'assenza dell'autonoma organizzazione.

Infatti **l'onere della prova ricade su chi avvia la controversia** e di conseguenza:

- se è stato il **contribuente a proporre il ricorso per il rifiuto alla sua istanza di rimborso,**
  - l'onere probatorio volto a dimostrare che in concreto per l'attività da egli svolta non è soggetto a Irap, incombe per intero su di lui (da ultimo la sentenza 21578/10 della Cassazione);
- se il **ricorso è stato proposto perché l'ufficio ha contestato al contribuente l'omessa presentazione** della dichiarazione ai fini Irap:
  - nell'atto di accertamento, l'amministrazione ha dovuto indicare le ragioni per le quali ritiene sottoposto all'imposta il contribuente.  
In questa ipotesi il contribuente, nel ricorso dovrà contestare, anche documentalmente, le circostanze addotte dall'ufficio.



Sulle prove da portare si citano i seguenti esempi:

- per incarichi in collegi sindacali percepiti da commercialisti, avvocati, consulenti del lavoro, revisori contabili: **occorrerà provare l'incarico svolto e il compenso percepito.**
- Nel caso dei medici di medicina generale, occorrerà invece provare che il professionista **non impiega strutture e mezzi eccedenti lo studio e le attrezzature previste in convenzione con il Ssn** in quanto queste sono da considerarsi il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività da parte del medico e quindi non configurano un assoggettamento all'Irap.

## Le scelte del contribuente

### Il contribuente paga e chiede il rimborso

#### ▶ L'istanza viene accolta

Il contribuente incassa le somme richieste senza proseguire la strada del contenzioso tributario

#### ▶ L'istanza viene respinta

Entro 60 giorni, dal momento in cui l'amministrazione finanziaria rifiuta espressamente la richiesta di rimborso, il contribuente può presentare il ricorso alla commissione tributaria provinciale

#### ▶ L'ufficio non risponde

Dopo 90 giorni della presentazione dell'istanza, si può proporre ricorso alla commissione tributaria provinciale

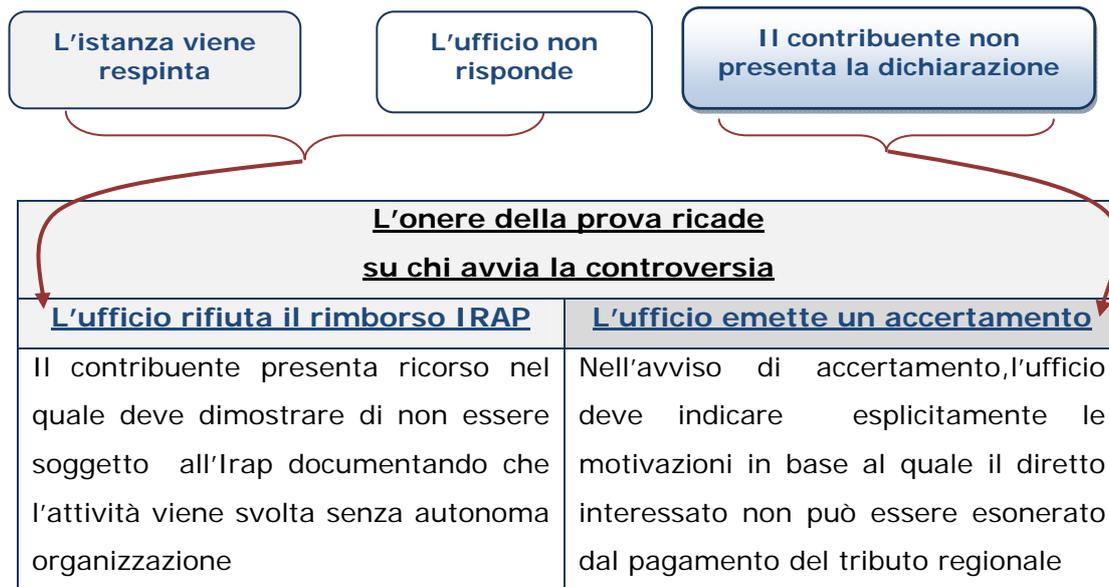
### Il contribuente non presenta la dichiarazione

01

L'amministrazione notifica un avviso di accertamento dove verifica che il contribuente è soggetto all'Irap

02

il contribuente potrà presentare ricorso in Commissione Tributaria entro 60 giorni del ricevimento dell'avviso



**I casi**

**Promotore finanziario**

**D. Svolgo l'attività di promotore finanziario. A seguito della presentazione dell'istanza di rimborso non ho avuto risposta. Come devo agire?**

**R.** Dopo 90 giorni della presentazione dell'istanza, si può proporre ricorso alla commissione tributaria provinciale. Nel ricorso occorrerà innanzitutto ricordare che l'attività di promotore finanziario rientra tra le attività ausiliarie per le quali le Sezioni unite della Suprema corte hanno chiarito che occorre verificare caso per caso se in concreto vi sia una struttura organizzativa tale da far scattare i presupposti impositivi Irap.

Sarà necessario poi descrivere come viene svolta l'attività indicando dove viene svolta la professione, quale è la struttura di cui si avvale, quali beni strumentali possiede (auto, pc). Il tutto supportato da idonea documentazione.

**Ricorso accolto dalla Ctp**

**D. Un contribuente svolge l'attività di Architetto, dopo aver presentato un'istanza di rimborso che è stata respinta ho fatto ricorso in Commissione tributaria la quale mi ha dato ragione. Come posso ottenere le somme?**

**R.** Occorre attendere che la sentenza diventi definitiva cioè che l'ufficio non presenti appello. L'appello può essere presentato entro 6 mesi dal deposito della sentenza, oltre ai 45 giorni della pausa estiva, se i 6 mesi cadono o

comprendono il periodo dal 1° agosto al 15 settembre. Se il ricorso è stato presentato prima del 4 luglio 2009, l'ufficio ha tempo un anno (oltre ai citati 45 giorni) per presentare appello.

Per accelerare il tutto conviene notificare la sentenza all'ufficio (in tal caso i tempi per proporre appello si riducono a 60 giorni). Una volta divenuta definitiva la sentenza al professionista conviene rivolgersi all'ufficio chiedendo l'applicazione della circolare 49/E del 2010.

### **Dimostrazione della mancanza dell'autonoma organizzazione**

#### **D. Come si può dimostrare la mancanza del presupposto impositivo Irap?**

**R.** Il ricorrente dovrà produrre, in via generale, idonea documentazione (dichiarazione dei redditi, dichiarazione di sostituto di imposta, registri contabili) dalla quale possa emergere l'assenza di svolgimento di un'attività autonomamente organizzata in termini di mezzi, strutture e personale.

A seconda della situazione concreta, gli elementi da addurre, e la specifica documentazione da allegare, varieranno caso per caso, in conseguenza di un'attenta analisi dell'attività svolta dal contribuente.

### **Impugnazione del silenzio rifiuto**

#### **D. Quali sono i termini per impugnare il silenzio-rifiuto dell'ufficio alla richiesta di rimborso?**

**R.** L'articolo 21 del Dlgs 546/92 stabilisce che il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'articolo 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto.

Pertanto, trascorsi novanta giorni dalla presentazione dell'istanza presso l'ufficio competente, si può tranquillamente notificare il ricorso nel quale andranno inseriti gli estremi dell'istanza e del protocollo della ricevuta di presentazione (documenti da allegare al ricorso al momento della presentazione in commissione tributaria provinciale).

## 5.2 Professionisti e IRAP

*Con l'ordinanza del 16 novembre 2010, n. 23155, la Corte di Cassazione ha stabilito che il possesso di uno studio di ampia metratura da parte di un professionista non è di per sé un presupposto per l'assoggettabilità ad IRAP.*

*Nella Sentenza in oggetto, un avvocato era stato sottoposto ad un accertamento, dato che il possesso di uno **studio di 100 metri quadrati**, pur in assenza di autonoma organizzazione era stato ritenuto requisito di per sé sufficiente all'applicazione dell'imposta.*

**Premessa** La Cassazione con **l'ordinanza n. 23155 del 16 novembre 2010**, ha sancito che il semplice possesso di uno studio da parte di un professionista, **(nel caso di specie un Avvocato) non rappresenta una condizione sufficiente** per determinare l'assoggettamento all'Irap, in quanto, non costituisce **bene strumentale eccedente il minimo**.

**La vicenda** Dopo aver ricevuto un accertamento in merito all'Irap, un avvocato aveva proposto ricorso presso la CTP di Bari.

**Atto legittimo** I **giudici di primo grado**, avevano ritenuto l'atto impositivo dell'Amministrazione Finanziaria **"legittimo"** con la seguente motivazione :

→ ***una pur minima struttura organizzativa, costituita da uno studio di circa 100 mq, accresce la capacità di guadagno di un lavoratore autonomo e costituisce, pertanto, presupposto per l'applicazione dell'Irap***».

### Il parere della CTR

**La CTR di Bari** Stesso parere veniva dato, (con la conferma della sentenza di primo grado), dai giudici di secondo grado.

#### **La motivazione della CTR della Puglia**

*Una pur minima struttura organizzativa, costituita da uno studio di circa 100 mq, accresce la capacità di guadagno di un lavoratore autonomo e costituisce pertanto presupposto per l'Irap.*

## Il ricorso in Cassazione

### Il ricorso del contribuente

IL contribuente, a seguito degli *esiti negativi in primo e secondo grado*, ha proposto ricorso presso la Corte di Cassazione, **affidandosi a due motivazioni**:

### Prima motivazione

#### Prima motivazione

→ Il ricorrente, ha invocato una sentenza della Ctp di Bari, che giudicando sulla **medesima situazione e per l'anno 2001** aveva ritenuto **l'insussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'Irap.**

### Seconda motivazione

#### Seconda motivazione

→ Viene contestato che il solo possesso di uno studio **di 100 mq costituisca** quell'autonoma organizzazione che possa fondare la pretesa impositiva dell'Irap.

*In sostanza il professionista contesta che il possesso di uno studio grande, in assenza di altri parametri non è necessariamente condizione sufficiente per l'imposizione fiscale.*

### Il parere dei giudici

I supremi giudici, hanno dato **ragione al contribuente**, ritenendo **giuridicamente errata l'affermazione della CTR**, nella parte in cui ha reputato sussistere una pur minima struttura organizzata costituita dal possesso dello studio, di 100 metri quadri, distinto dall'abitazione.

### Bene strumentale minimale

Inoltre l'accertamento che (*secondo i giudici*) la Commissione tributaria doveva compiere, era, **se lo studio del ricorrente** (avvocato) per la sua ubicazione e dimensioni **potesse essere considerato valore di bene strumentale minimale.**

### I presupposti dell'Irap

Ricorda la Cassazione, che i presupposti dell'Irap (*a partire dalla sentenza n. 3676/07*) sono costituiti **dal possesso di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile** per l'esercizio della professione, ovvero dall'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui.

#### Presupposto dell'Irap (Cassazione)

- ▶ Possesso di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio della professione

**L'assoggettabilità dell'Irap ai professionisti****Assoggettabilità  
Dell'Irap**

Con riferimento all'assoggettabilità ad Irap dei professionisti, in sintesi si può affermare, traendo anche spunto dalla numerose prese di posizione della cassazione, che:

- *i professionisti che per l'esercizio delle loro attività, utilizzano modesti beni strumentali, **possono ritenersi al di fuori dell'ambito dell'applicazione dell'Irap**, anche se è opportuno valutare caso per caso se, ad esempio, come nella vicenda trattata, uno studio di un avvocato possa essere considerato **bene strumentale minimale**.*

**Nel caso specifico della sentenza trattata**

**Il possesso di un modesto studio per un professionista è stato ritenuto dalla Cassazione un bene strumentale non eccedente il minimo.**

## 6. OMAGGI E REGALIE

**Premessa** La diffusa consuetudine delle imprese di distribuire gratuitamente beni alla propria clientela ma anche, a fornitori, personale dipendente e collaboratori, specie nel periodo natalizio, pone il problema di dare una precisa definizione ed un corretto inquadramento ai fini delle imposte dirette ed indirette delle operazioni riguardanti gli omaggi.

Sono da ritenersi omaggi tutte le varie forme di **erogazione** liberale effettuate dall'azienda a favore di:

- personale dipendente;
- lavoratori autonomi;
- clienti o altri soggetti;

che hanno il **requisito della gratuità per il beneficiario**, nonché l'autoconsumo di beni oggetto dell'impresa o strumentali.

OMAGGI
<b>Erogazione</b> liberale effettuate dall'azienda a favore di: <ul style="list-style-type: none"><li>• personale dipendente;</li><li>• lavoratori autonomi;</li><li>• clienti o altri soggetti;</li></ul> che hanno il <b>requisito della gratuità per il beneficiario</b>

Ai fini del corretto trattamento, soprattutto in ambito fiscale, è necessario identificare la natura della cessione e le caratteristiche del soggetto ricevente.

### **Requisito della gratuità**

In relazione alla:

➤ **natura** della cessione:

- è necessario **verificare l'esistenza del requisito della gratuità sostanziale dell'operazione.**



- Non è sufficiente la mancanza del pagamento di un corrispettivo in denaro perché si abbia la cessione gratuita.
- La normativa fiscale prevede trattamenti differenziati nel caso in cui le assegnazioni gratuite siano destinate al personale dipendente, alla clientela oppure al titolare o ai soci dell'ente erogante

In linea di principio i costi sostenuti per la cessione di beni, le prestazioni di servizi e le erogazioni di somme di denaro a titolo di omaggi e liberalità, devono possedere il **requisito dell'inerenza** per essere portate in deduzione nella determinazione del reddito.

La cessione gratuita di beni è generalmente volta a instaurare migliori rapporti con i diversi interlocutori d'impresa, diffondendo nel contempo i prodotti aziendali per farne apprezzare le caratteristiche.

#### Cessione del bene

- ✓ Requisito dell'inerenza
- ✓ E' volta a instaurare migliori rapporti con i diversi interlocutori d'impresa

#### Soggetti esterni o interni

Tali cessioni a titolo gratuito possono, quindi, in sintesi essere indirizzate verso interlocutori interni o esterni.

Per **soggetti interni** ci si riferisce alle cessioni gratuite a favore di dipendenti e quelle a vantaggio dei soci o dell'imprenditore.

In particolare:

- le **cessioni gratuite a favore di dipendenti**:
  - non consistono in corrispettivi in natura per le prestazioni lavorative fornite, bensì cessioni di beni decise in funzione di particolari occasioni (festività, ricorrenze aziendali, ecc.);
- le **cessioni gratuite a favore dei soci**:
  - vanno configurate come operazioni di autoconsumo, in quanto, il carattere di gratuità non è volto a premiare, incentivare o reclamizzare;
- nei riguardi dei **soggetti esterni**:
  - devono distinguersi, le cessioni effettuate a favore di clienti dalle altre destinate a scopi di pubblica utilità:

- ✓ a favore di clienti: lo scopo è principalmente di incentivazione, di pubblicizzazione e, talvolta, di riconoscimento della fedeltà d'acquisto dimostrata;
- ✓ scopi di pubblica utilità: la **cessione avviene principalmente per scopi umanitari**.

### **Imponibilità degli omaggi**

Per le **cessioni gratuite di beni**:

- sono considerate in regime Iva operazioni imponibili e, pertanto, sulle stesse è dovuta l'imposta;
- l'imponibilità è stabilita al fine di **evitare che tali beni, anche se a titolo gratuito, giungano detassati al consumo** e non siano in condizioni di equilibrio concorrenziale con altri beni simili;
- poiché per le operazioni gratuite non è obbligatoria la rivalsa dell'imposta, ai sensi dell'art. 18, terzo comma, del decreto Iva, qualora la rivalsa non sia esercitata, l'obbligo viene assolto dallo stesso cedente o prestatore mediante emissione di autofattura. In alternativa all'autofattura, come visto, è possibile annotare l'operazione su un apposito registro degli omaggi.

#### **Iva**

- operazioni **imponibili**
- poiché per le operazioni gratuite non è obbligatoria la rivalsa dell'imposta qualora la rivalsa non sia esercitata, l'obbligo viene assolto dallo stesso cedente o prestatore mediante emissione di autofattura

In merito all'imponibilità ai fini dell'Iva delle assegnazioni gratuite di beni, assumono rilievo:

- ✓ la natura del bene oggetto della cessione gratuita;
- ✓ il valore unitario del bene;
- ✓ il soggetto ricevente l'assegnazione gratuita.

Riguardo al primo aspetto, il secondo comma dell'art. 2 del decreto Iva opera una distinzione tra:

- **cessione di beni al cui scambio o produzione è rivolta l'attività d'impresa**, o comunque rientranti nell'attività propria
  - prescindendo dal valore del bene, l'operazione è comunque imponibile Iva con l'eccezione della cessione gratuita di campioni di modico valore appositamente contrassegnati
- **cessione di beni estranei all'attività dell'impresa**
  - è necessario far riferimento al valore unitario del bene. Se questo è **inferiore ad euro 25,82 la cessione non è imponibile** e l'Iva relativa all'acquisto è detraibile. Se invece è **superiore si hanno due possibilità: o l'Iva non viene portata in detrazione all'atto dell'acquisto, oppure, deve essere applicata l'imposta al momento dell'effettuazione dell'omaggio.**

### **Omaggi: la determinazione del valore**

Il limite introdotto di euro 25,82, che è stato richiamato dall'analogo limite imposto dall'art. 108 del Tuir per gli omaggi riconducibili alle spese di rappresentanza, è riferito al "valore normale" dei beni ceduti come previsto dall'art. 13 del decreto Iva che, al secondo comma, definisce la base imponibile delle cessioni gratuite indicate nell'art. 2.

I criteri di determinazione del valore dell'omaggio sono previsti nel terzo comma dell'art. 14:

- per "valore normale"
  - si intende il prezzo di vendita normalmente praticato per i beni della stessa specie al medesimo stadio di commercializzazione.

Tale disciplina non ha mancato di determinare influenze anche nel trattamento Iva dell'operazione "a monte", ossia di quella relativa all'acquisto del bene.

**Detraibilità** In relazione ai **principi generali dell'imposta sul valore** aggiunto si può asserire che:

- è detraibile l'imposta versata all'atto dell'acquisto del bene omaggio di cui è accertata l'imponibilità dell'operazione all'uscita;
- nel caso in cui il valore del bene sia non imponibile all'atto della cessione, è indetraibile l'imposta versata al momento dell'acquisto.

Riguardo ai soggetti destinatari dei beni, la normativa distingue tra:

- cessione gratuita alla **clientela**

- l'Iva assolta sull'acquisto è interamente detraibile, ad eccezione di quei beni per i quali sono previste specifiche disposizioni in merito, mentre, nel caso di cessione gratuita al personale dipendente l'imposta risulta indetraibile;
- cessione al personale **dipendente**:
  - l'Amministrazione ha ritenuto non sussistente il requisito dell'inerenza e della strumentalità sopra menzionato, con la conseguente indetraibilità dell'imposta;
- autoconsumo di beni da parte del **titolare e dei suoi familiari**:
  - sono considerate cessioni di beni e, dunque, vanno fatturate le destinazioni di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o ad altre finalità estranee alla impresa, anche se determinate da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19.

#### DETRAIBILITA' IVA

- autoconsumo di beni da parte del **titolare e dei suoi familiari**:
  - l'Iva assolta sull'acquisto è interamente detraibile
- cessione al personale **dipendente**:
  - non c'è inerenza quindi l'imposta è indetraibile
- cessione gratuita alla **clientela**:
  - le operazioni vanno fatturate ad esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19

## Cessioni Gratuite

L'analisi del regime IVA delle cessioni gratuite di beni presuppone la distinzione tra:

- **cessioni effettuate a titolo gratuito**, ossia in assenza di un obbligo giuridico di "dare" da parte del cedente;
- **cessioni effettuate a titolo di sconto**, ossia in ottemperanza ad un obbligo contrattualmente stabilito<sup>5</sup>, come nel caso delle cessioni "tre per due



Secondo la C.M. 3.8.79 n. 25/364695, **tali cessioni non possono essere considerate gratuite**; in particolare, *"sono soggette al tributo le cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono pattuite successivamente alla contrattazione originaria, non potendo tra l'altro trovare applicazione nella specie la disposizione di cui al punto n. 4) dell'art. 2, che limita la tassazione delle cessioni gratuite soltanto a quelle di propria produzione o commercio. Infatti, le cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono, anche se pattuite successivamente alla contrattazione originaria, conservano il titolo in base al quale sono state concesse e non possono essere considerate gratuite nei sensi previsti dal citato art. 2, giacché queste ultime, a differenza delle prime, non sono né potrebbero essere mai legate ad altre operazioni"*.

Di seguito, si esamina il regime IVA delle cessioni di beni effettuate nell'ambito delle manifestazioni a premio e di altre cessioni gratuite escluse da IVA.

### Cessioni di beni nelle manifestazioni a premio

In nessun caso è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni o servizi utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio (art. 19 co. 2 del DPR 633/72).

L'indetraibilità, riferita esclusivamente ai beni e servizi messi in palio trova fondamento nell'irrilevanza, ai fini IVA, della successiva assegnazione dei premi ai soggetti aggiudicatari.

In generale, quindi, non dovrebbero rientrare tra le spese di rappresentanza i **beni distribuiti gratuitamente in occasione di operazioni e concorsi a premio**.

<sup>5</sup> escluse da IVA ex art. 15 commi 1 n. 2) del DPR 633/72;

Beni distribuiti gratuitamente in occasione di operazioni e concorsi a premio

NO

Spese di rappresentanza

### Cessioni di beni escluse ed esenti Iva

Sono fuori del campo di applicazione dell'IVA le cessioni gratuite di:

- **campioni** di modico valore appositamente contrassegnati (art. 2 co. 3 lett. d) del DPR 633/72);
- **prodotti alimentari non più commercializzati** o non più idonei alla commercializzazione, in quanto prossimi alla scadenza, ovvero per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi simili, qualora:
  - ceduti gratuitamente;
  - ritirati, presso i luoghi di esercizio dell'impresa, da enti, fondazioni e ONLUS;
- **prodotti editoriali e dotazioni informatiche** non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione, ceduti gratuitamente agli enti locali, agli istituti di prevenzione e pena, alle istituzioni scolastiche, agli orfanotrofi ed enti religiosi (art. 54 co. 1 della L. 21.11.2000 n. 342); in base all'art. 3 del DM 25.5.2001 n. 264, tali cessioni, essendo equiparate, ai fini IVA, alla distruzione di beni, devono essere adeguatamente provate agli effetti delle presunzioni di cessione, ossia attraverso il libro giornale o il documento di trasporto o tramite apposita annotazione su un registro IVA (acquisti o vendite).

Ai sensi dell'art. 19 co. 3 lett. c) del DPR 633/72, è detraibile l'IVA relativa alle operazioni escluse da imposta di cui all'art. 2 comma 3 lett. d). In pratica, pur trattandosi di cessioni "fuori campo IVA", il diritto di detrazione resta esercitabile.

**Cessioni gratuite esenti**

Beneficiano del **regime di esenzione da IVA** di cui all'art. 10 del DPR 633/72:

- ✓ le cessioni gratuite di beni di cui all'art. 2 co. 2 n. 4), effettuate nei confronti degli enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e delle ONLUS (art. 10 n. 12) del DPR 633/72); tali cessioni devono essere provate attraverso gli obblighi formali previsti dall'art. 2 co. 2 del DPR 10.11.97 n. 441. In caso contrario, la cessione si considera imponibile (C.M. 23.7.98 n. 193/E, par. 1.5);
- ✓ le cessioni gratuite di beni di cui all'art. 2 co. 2 n. 4), effettuate nei confronti delle popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della L. 8.12.70 n. 996 o della L. 24.2.92 n. 225 (art. 10 n. 13) del DPR 633/72).

**Beni ceduti gratuitamente alle Onlus**

La Finanziaria 2008 ha modificato l'art. 13 co. 3 del DLgs. 4.12.97 n. 460 relativamente al **regime fiscale dei beni ceduti gratuitamente alle ONLUS**.

La norma si riferisce ai beni, non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, per i quali sia necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione in quanto soggetti ad:

- ✓ imperfezioni;
- ✓ alterazioni;
- ✓ danni;
- ✓ vizi.

Al riguardo si fa presente che:

- i difetti devono essere tali da non consentire la commercializzazione o la vendita dei suddetti beni, pur rendendone possibile la loro utilizzazione;
- sono esclusi i beni di cui all'art. 13 co. 2 del DLgs. 460/97, vale a dire le derrate alimentari e i prodotti farmaceutici;
- i beni si considerano distrutti ai fini IVA. Di conseguenza, le relative cessioni, diversamente dalle "ordinarie" cessioni gratuite effettuate nei confronti delle ONLUS (soggette al regime di esenzione di cui all'art. 10 n. 12) del DPR 633/72), sono escluse da IVA;

- la norma pone all'imprenditore l'obbligo di inviare, ai competenti Uffici finanziari, una preventiva comunicazione eseguita almeno 5 giorni prima, in cui risulta la propria determinazione di omaggiare beni alle Onlus, con invito a presenziare alle operazioni. La procedura prevede l'invio della comunicazione scritta, almeno cinque giorni prima della data stabilita per il compimento delle operazioni, agli Uffici dell'amministrazione finanziaria e al Comando della Guardia di finanza competente per territorio;
- nella comunicazione occorre specificare:
  - a) luogo, data e ora in cui avverranno le operazioni di distruzione;
  - b) modalità dell'omaggio dei beni;
  - c) natura, quantità, qualità e valore di acquisto della merce che si intende omaggiare.
- la prova dell'avvenuta distruzione dei beni viene fornita mediante verbale redatto dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria - o dal notaio - intervenuti; per beni di costo non superiore a 5.164,57 euro la prova può essere fornita mediante dichiarazione unilaterale del contribuente (cosiddetta «autocertificazione»). Occorre, inoltre, emettere comunque il documento di trasporto progressivamente numerato.

OPERAZIONE	REGIME IVA	NORMATIVA
<b>Cessioni a titolo gratuito</b>	Escluse o imponibili	Art. 2 co. 2 n. 4) del DPR 633/72
<b>Cessioni a titolo di sconto</b>	Escluse o imponibili (se soggette ad aliquota più elevata)	Art. 15 co. 1 n. 2) del DPR 633/72
<b>Cessioni di campioni gratuiti</b> (di modico valore appositamente contrassegnati)	Escluse	Art. 2 co. 3 lett. d) del DPR 633/72
<b>Cessioni di beni per manifestazioni a premio</b>	Escluse	Art. 2 co. 3 lett. m) del DPR 633/72
<b>Cessioni gratuite di prodotti alimentari</b> non più commercializzati o non più idonei alla commercializzazione ritirati, presso i luoghi di esercizio dell'impresa, da enti, fondazioni e ONLUS	Escluse	Art. 6 u.c. della L. 133/99
<b>Cessioni gratuite di prodotti editoriali</b> e dotazioni informatiche non più commercializzati (o non idonei alla commercializzazione) a	Escluse	Art. 54 co. 1 della L. 342/2000

favore di enti locali, istituti di prevenzione e pena, istituzioni scolastiche, orfanotrofi ed enti religiosi		
<b>Cessioni gratuite, a favore delle ONLUS</b> , di beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, per i quali sia necessaria l'esclusione dal mercato o la distruzione	Escluse	Art. 1 co. 130 della L. 244/2007
<b>Cessioni gratuite di beni a favore di enti pubblici</b> , associazioni riconosciute o fondazioni (aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica) e di ONLUS	Esenti	Art. 10 n. 12) del DPR 633/72
<b>Cessioni gratuite di beni a favore delle popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi</b>	Esenti	Art. 10 n. 13) del DPR 633/72

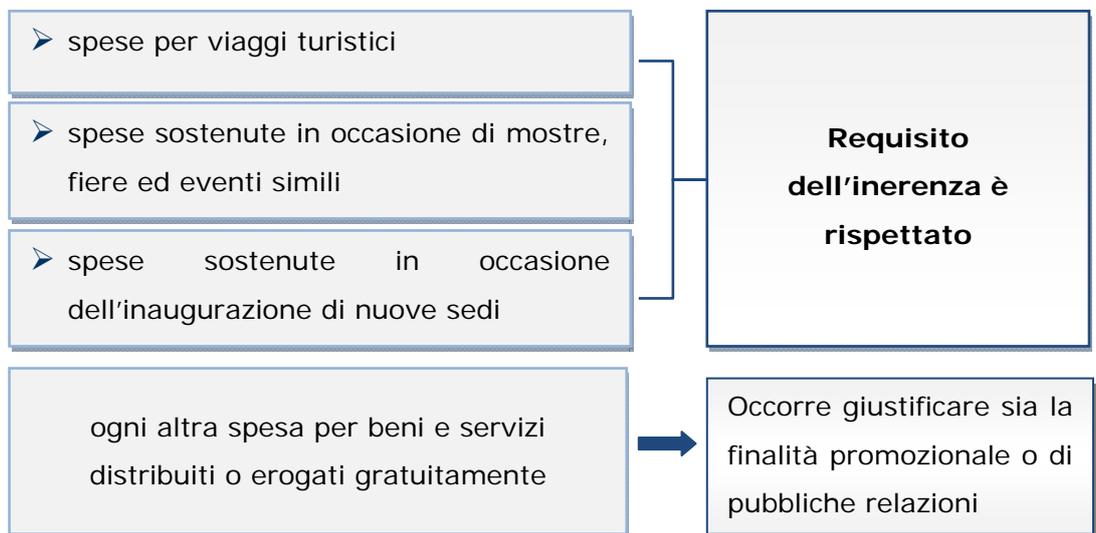
## Spese di rappresentanza

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.M. 19 novembre 2008, **costituiscono spese e di rappresentanza:**

- le **spese per viaggi turistici** in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- le **spese per feste**, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in **occasione di ricorrenze aziendali** o di festività nazionali o religiose;
- le **spese per feste**, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in **occasione dell'inaugurazione di nuove sedi**, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- le **spese per feste**, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di **mostre, fiere ed eventi simili** in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
- **ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente**, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza precedentemente indicati (categoria residuale).

In conclusione, in merito all'elencazione contenuta nella norma, è possibile affermare che:

- se vengono sostenute spese rientranti nelle prime 4 categorie, il requisito dell'inerenza dovrebbe risultare automaticamente rispettato ed occorrerebbe soltanto tenere conto del limite di deducibilità rispetto ai ricavi;
- in relazione alle spese rientranti nella nozione di "ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente" purché inerenti, sembra, invece, che occorra giustificare sia la finalità promozionale o di pubbliche relazioni sia la ragionevolezza nell'ottica di generare benefici economici per l'impresa ovvero la coerenza con pratiche commerciali di settore.



### **Fattispecie non di rappresentanza**

Ai sensi dell'art. 1, comma 5, del D.M. 19 novembre 2008, **non costituiscono spese di rappresentanza**:

- le c.d. "spese di ospitalità", vale a dire le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di:
  - ✓ mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
  - ✓ ovvero visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa;
- le spese sostenute da imprese che organizzano fiere ed eventi simili;

- le spese sostenute dall'imprenditore individuale per viaggi, vitto e alloggio.

Secondo il provvedimento esse non costituiscono spese di rappresentanza, pertanto, tali oneri sono **deducibili** in base alle disposizioni generali e non sono dunque soggetti ai limiti di cui al D.M. 19 novembre 2008.

Le spese sostenute per l'ospitalità dei clienti, quindi, si considerano strettamente correlate alla produzione dei ricavi tipici dell'impresa.

### SPESE DI RAPPRESENTANZA

(art. 1, comma 1, del D.M. 19 novembre 2008)

- a) le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;*
- b) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;*
- c) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;*
- d) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;*
- e) ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili ...".*

Sono interamente deducibili le "spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro ...".

### NON SONO DI RAPPRESENTANZA

(art. 1, comma 5, del D.M. 19 novembre 2008)

- ✓ imprese produttrici di beni e servizi: "le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa ...";
- ✓ imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili: "le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, sostenute nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili ...";
- ✓ imprenditori individuali: "le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute

direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa".

La deducibilità delle erogazioni e delle spese indicate è "subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti".

## Regime IVA omaggi natalizi

Per individuare il trattamento degli omaggi natalizi ai fini IVA e delle imposte dirette è necessario distinguere a seconda che:

- ⇒ **i beni siano o meno oggetto dell'attività esercitata;**
- ⇒ **il destinatario sia un cliente oppure un dipendente.**

Al riguardo, la C.M. 16.7.98 n. 188/E ha chiarito che:

- gli acquisti di beni destinati a essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, **costituiscono sempre spese di rappresentanza;**
- gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, **non costituiscono spese di rappresentanza.**



Il regime IVA dei beni ceduti a titolo di omaggio viene di seguito analizzato sulla base della suddetta distinzione indicata dall'Amministrazione finanziaria.

La detrazione è ammessa anche per i campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati (art. 19 co. 3 lett. c) del DPR 633/72), ancorché

le relative cessioni siano escluse da IVA ai sensi dell'art. 2 co. 3 lett. d) del DPR 633/72.

### **Attività propria dell'impresa**

Per "attività propria" dell'impresa s'intende l'attività rientrante nell'oggetto proprio ed istituzionale della stessa, fatta eccezione per quelle attività che non sono svolte in via principale, bensì<sup>6</sup>:

- ✓ in via strumentale o accessoria rispetto all'attività direttamente finalizzata al conseguimento dell'oggetto sociale;
- ✓ ovvero, in via occasionale.

Occorre, in particolare, avere riguardo all'attività effettivamente svolta, non essendo sufficiente il dato formale rappresentato dall'atto costitutivo.

#### **Caso 1**

##### **I beni ceduti gratuitamente non sono prodotti, né normalmente commercializzati dall'impresa**

A norma dell'art.19-*bis*1, co.1, lett.h), per i beni che costituiscono spese di rappresentanza di costo unitario superiore ad €25,82 è posto il divieto oggettivo alla detrazione.

Pertanto, dal combinato disposto dagli articoli 2 e 19-*bis*1:

- ✓ per i beni di costo unitario superiore ad €25,82 è prevista l'indetraibilità della relativa imposta, e la successiva cessione gratuita risulta essere non soggetta ad Iva;
- ✓ per i beni di costo unitario non superiore ad €25,82 è prevista la detraibilità della relativa imposta, e la successiva cessione gratuita non è soggetta ad Iva.

#### **Caso 2**

##### **I beni ceduti gratuitamente sono prodotti o normalmente commercializzati dall'impresa**

Dal momento che all'acquisto/produzione di tali beni non si è in grado di stabilire la loro esatta destinazione, è ammessa la detrazione dell'imposta, ma la successiva cessione gratuita deve essere assoggettata ad Iva indipendentemente dal valore.

Diversamente, in caso di sostituzione di beni in garanzia prevista contrattualmente, non si configura una delle ipotesi sopra riportate, bensì l'operazione non concorre a formare la base imponibile ai sensi dell'art.13.

<sup>6</sup> come da C.M. 3.8.79 n. 25/364695;

In relazione ai due casi su indicati andremo ad esaminare i diversi comportamenti da adottare in relazione agli omaggi per il trattamento ai fini Iva e del reddito.

### **Beni non oggetto dell'attività dell'impresa**

#### **Iva : omaggi a clienti**

Come indicato in precedenza, gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza, indipendentemente dal costo unitario dei beni stessi.

È **detraibile l'IVA** relativa alle spese di rappresentanza sostenute per l'acquisto di beni di **costo unitario non superiore a 25,82 euro** (art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72). Per i beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa, la cessione gratuita è sempre esclusa da IVA.

L'IVA "a monte", è dunque:

- **detraibile**, se il costo unitario del bene non è superiore a 25,82 euro;
- **indetraibile**, se il costo unitario del bene è superiore a 25,82 euro.

L'art. 19-bis 1, lett. h), DPR n. 633/72 dispone che la **detraibilità dell'IVA a credito** relativa all'**acquisto dei beni costituenti spese di rappresentanza, così come definite ai fini delle imposte dirette**, è collegata al **costo dei singoli beni** ed in particolare:



Al fine di determinare **gli acquisti qualificabili "spese di rappresentanza"** si definisce nel seguito ciò che si intende quale spesa di rappresentanza.

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.M. 19 novembre 2008, sono definite spese di rappresentanza inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni di beni e servizi:

- ✓ a titolo gratuito;
- ✓ effettuate con **finalità promozionali o di pubbliche relazioni**;
- ✓ il cui sostenimento risponda a **criteri di ragionevolezza** in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero **sia coerente con pratiche commerciali di settore**.

**Per il Decreto, le spese di rappresentanza si considerano inerenti, se sono**

- ▶ sostenute **con finalità promozionali e di pubbliche relazioni**
- ▶ **ragionevoli in funzione dell'obiettivo** di generare benefici economici
- ▶ **coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore**

Secondo le indicazioni della Circolare 13.7.2009, n. 34/E i nuovi criteri di individuazione delle spese di rappresentanza hanno effetto anche ai fini IVA ferma restando l'indetraibilità della stessa per i beni di costo unitario superiore a € 25,82.

In considerazione del fatto che gli omaggi natalizi ai clienti, **oltre a poter essere qualificati spese di rappresentanza**, costituiscono una **cessione gratuita**, per inquadrare il corretto trattamento IVA applicabile agli stessi è necessario considerare anche quanto disposto dall'art. 2, comma 2, n. 4), DPR n. 633/72 in base al quale **non costituisce cessione** di beni (fuori campo IVA) la cessione **gratuita** di **beni non oggetto dell'attività**, di **costo unitario non superiore a € 25,82**.

**Omaggi qualificati spese di rappresentanza**

- ▶ Beni non oggetto dell'attività di costo unitario superiore a € 25,82  
→ IVA a Credito Indetraibile
- ▶ Beni non oggetto dell'attività di costo unitario NON superiore a € 25,82  
→ IVA a Credito Detraibile

Da ciò consegue che **all'atto della consegna dell'omaggio non è necessario emettere alcun documento fiscale** (fattura, ricevuta, ecc.). Sarà, in ogni caso, opportuno l'emissione di un **ddt** (con causale "omaggio") o documento analogo (buono di consegna), allo scopo di identificare il destinatario e **provare l'inerenza** della spesa con l'attività aziendale.

**Beni di valore unitario non superiore a 50 euro**

L'art. 108, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986 dispone, innanzitutto, che

→ *"sono comunque **deducibili** le spese relative a **beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50**".*



Si osserva, innanzitutto, che il fatto che tali spese siano «comunque deducibili» non vuol dire che le stesse non debbano rispettare i requisiti di «inerenza e congruità» previsti dall'art. 1, comma 1, del D.M. 19 novembre 2008 per le spese di rappresentanza, ma semplicemente che per esse non si applicano i limiti di deducibilità che il comma 2 dello stesso art. 1 pone in proporzione ai ricavi e agli altri proventi. Del resto il successivo comma 4 di tale art. 1 prevede che le spese in questione sono «deducibili per il loro intero ammontare».

Il legislatore, quindi, non pone limiti in merito all'origine dei beni che vengono distribuiti gratuitamente (omaggi). Il riferimento ai beni comunque esclude che la normativa possa applicarsi **ai servizi eventualmente offerti gratuitamente**.

Il valore unitario del bene distribuito gratuitamente, non essere superiore a euro 50, deve essere determinato con riferimento all'insieme dei bene e non con riferimento ai suoi singoli componenti. Ad esempio, la cassetta di liquori o di vini deve essere considerata come un bene unico, non potendosi ritenere che le singole bottiglie costituiscano tanti beni aventi ognuno una rilevanza autonoma.

La stessa C.M. 13 luglio 2009, n. 34/E, precisa che:

- «nel caso di un omaggio composto di più beni, il valore di 50 euro deve essere riferito al valore complessivo dell'omaggio e non al valore dei singoli beni che lo compongono. Ad esempio, un cesto natalizio composto di tre diversi beni che hanno un valore di 20 euro ciascuno, dovrà essere considerato come un unico omaggio dal valore complessivo di 60 euro».

Anche nel caso in cui l'omaggio abbia per oggetto dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, si ritiene che la valorizzazione debba avvenire al costo di produzione o di acquisto (non rilevando, quindi, il normale prezzo di vendita degli stessi - valore normale).

#### Omaggi di valore unitario superiore ad euro 50

- ▶ valgono le ordinarie regole di deducibilità delle spese di rappresentanza

#### Omaggi di valore unitario NON superiore ad euro 50

- ▶ il costo dei beni gratuitamente devolvibili è interamente deducibile
- ▶ il limite di €25,82 è valido ai soli fini dell'Iva

#### **Attenzione all'Iva indetraibile**

Occorre prestare particolare attenzione a tale diverso limite, in quanto l'Iva indetraibile deve essere sommata al costo del bene e potrebbe far superare il limite di €50. Se tale limite viene superato risulta pregiudicata la deducibilità del costo sostenuto per l'acquisto del bene.



Si pensi ad un bene di costo €42 + Iva 20% (€8,4): poiché l'imponibile è superiore ad €25,82 l'imposta è indetraibile e quindi deve essere sommata al costo. A questo punto il costo complessivo del bene (€50,40) risulta superiore al limite di €50 e, quindi, non potrà essere considerato un omaggio interamente deducibile.



Il 10 Marzo 2010 la società Alfa omaggia ai propri clienti n.100 beni, non oggetto di propria produzione o commercializzazione, di valore unitario pari ad €40,00 + Iva

<b>Imponibile</b>	4.000 (40x100)
<b>Iva</b>	800 (Iva indetraibile al 100%)
<b>Totale fattura</b>	4.800 (importo deducibile al 100%)



Il 10 Marzo 2010 la società Alfa omaggia ai propri clienti n.100 beni, non oggetto di propria produzione o commercializzazione, di valore unitario pari ad € 25,00 + Iva

<b>Imponibile</b>	2.500 (importo deducibile al 100%)
<b>Iva</b>	500 (Iva detraibile al 100%)
<b>Totale fattura</b>	3.000

### Acquisto di confezioni di beni

Se l'omaggio è rappresentato da una **confezione di beni**, ai fini dell'individuazione del regime IVA applicabile, occorre avere riguardo al costo **dell'intera confezione**, anziché al costo dei singoli beni.

Conseguentemente, in relazione all'acquisto di un cesto regalo di **costo superiore a € 25,82**, ancorché composto da beni di costo unitario inferiore a tale limite, la relativa **IVA è indetraibile**.

#### ACQUISTO CONFEZIONE DI BENI



Qualora la fattura sia riferita a beni o servizi soggetti ad aliquote diverse, nella stessa occorre indicare distintamente, secondo l'aliquota applicabile (art. 21 co. 3 del DPR 633/72):

- la natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione;
- il corrispettivo e gli altri dati necessari per determinare la base imponibile;

- l'aliquota e l'ammontare dell'imposta e dell'imponibile.

Con riferimento alle confezioni natalizie o pasquali contenenti beni soggetti ad aliquote diverse, al fine di evitare che il soggetto passivo riporti in fattura un'elenco analitico di tutti i prodotti inseriti nella confezione, si potrà adottare una procedura semplificata, a condizione che venga depositato, presso il competente Ufficio delle Entrate, l'elenco aggiornato delle confezioni con la specificazione delle aliquote applicabili ai singoli prodotti. Pertanto, se tale condizione risulta soddisfatta, la fattura emessa può riportare esclusivamente:

- il tipo di confezione;
- il prezzo complessivo;
- gli importi imponibili alle diverse aliquote;
- il valore dell'IVA;
- gli estremi dell'autorizzazione ministeriale;
- gli estremi dell'avvenuto deposito presso l'Ufficio delle Entrate.

#### FATTURA DI BENI CON ALIQUOTE DIVERSE

Indicazione in fattura distintamente, secondo l'aliquota applicabile di:

- natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione;
- corrispettivo e gli altri dati necessari per determinare la base imponibile;
- aliquota e l'ammontare dell'imposta e dell'imponibile.

#### SEMPLIFICAZIONE

Indicazione in fattura di:

- tipo di confezione;
- prezzo complessivo;
- importi imponibili alle diverse aliquote;
- valore dell'IVA;
- estremi dell'autorizzazione ministeriale;
- estremi dell'avvenuto deposito presso l'Ufficio delle Entrate.

#### Rivelazione contabile

In seguito a quanto sopra descritto in contabilità si rileverà la seguente scrittura:

*NEL CASO DI ACQUISTO DI OMAGGI DI COSTO UNITARIO NON SUPERIORE A € 25,82*

<i>Diversi</i>		<i>Debiti verso fornitori</i>
<i>Spese di rappresentanza</i>	<i>a</i>	
<i>Iva a credito</i>		

NEL CASO DI ACQUISTO DI OMAGGI DI COSTO UNITARIO SUPERIORE A € 25,82

<i>Spese di rappresentanza</i>		<i>Debiti verso fornitori</i>
<i>(l'iva indetraibile aumenta il costo del bene)</i>	<i>a</i>	

### Acquisto di alimenti e bevande

La detraibilità, per i beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro, vale anche nel caso in cui gli omaggi siano costituiti da alimenti e bevande (es. spumante, panettone, torrone, ecc.), tant'è che gli stessi, rientrando tra le spese di rappresentanza, sono assoggettati alla disciplina prevista dal citato art. 19-bis1 co. 1 lett. h), con la conseguente detraibilità dell'imposta per i beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro.

Nella Circolare 19.6.2002, n. 54/E l'Agenzia delle Entrate ha infatti specificato che, benché la lett. f) dell'art. 19-bis 1 preveda in generale l'indetraibilità dell'IVA relativa all'acquisto di alimenti e bevande:

- **è consentita la detrazione per detti beni di costo unitario non superiore a € 25,82:**
  - ⇒ nel caso in cui gli stessi, destinati ad essere ceduti a titolo gratuito, **rientrano fra le spese di rappresentanza** per le quali trova applicazione la citata lett. h).

### Trattamento ai fini del reddito

Ai fini reddituali i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio, ricompresi fra le **spese di rappresentanza** di cui all'art. 108, comma 2, TUIR, sono deducibili secondo i limiti di seguito indicati.

Ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.M. 19 novembre 2008, le spese di rappresentanza deducibili sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le stesse sono sostenute, in misura pari:

- all'**1,3% dei ricavi** e altri proventi fino a euro 10.000.000,00;
- allo **0,5% dei ricavi** e altri proventi per la parte eccedente euro 10.000.000,00 e fino a 50.000.000,00 di euro;
- allo **0,1% dei ricavi** e altri proventi per la parte eccedente euro 50.000.000,00.



MODALITÀ CALCOLO DELLA QUOTA MASSIMA DI SPESA DEDUCIBILE		
A	Ricavi tipici dell'azienda nel periodo 2010	€ 1.000.000
B	Spese di vitto e alloggio (inerenti) sostenute nel 2010	€ 10.000
C	Importo delle spese di vitto e alloggio rilevanti (75% di B)	€ 7.500
D	Limite massimo di deducibilità (1,3% di A)	€ 13.000
E	importo effettivamente deducibile	€ 7.500



MODALITÀ CALCOLO DELLA QUOTA MASSIMA DI SPESA DEDUCIBILE		
A	Ricavi tipici dell'azienda nel periodo 2010	€ 1.000.000
B	Spese di vitto e alloggio (inerenti) sostenute nel 2010	€ 19.000
C	Importo delle spese di vitto e alloggio rilevanti (75% di B)	€ 14.250
D	Limite massimo di deducibilità (1,3% di A)	€ 13.000
E	importo effettivamente deducibile	€ 13.000

Per cui schematizzando quanto sopra indicato avremo che qualora un'impresa sostiene dei costi per l'acquisto di beni da destinare, quali omaggi:

- ✓ il **costo è deducibile** nel limite dell'importo annuo massimo deducibile, ottenuto applicando ai ricavi/proventi della gestione caratteristica (voci A1 e A5 del Conto economico) le seguenti percentuali:

Ricavi / proventi gestione caratteristica	Importo deducibile
Fino a € 10 milioni	1,3%
Per la parte eccedente € 10 milioni	0,5%
Per la parte eccedente € 50 milioni	0,1%

- ✓ il **costo è totalmente deducibile** se di valore unitario non superiore a € 50.

**Irap** Per il trattamento ai fini **IRAP** dei costi sostenuti per l'acquisto di beni non oggetto dell'attività destinati ad omaggio per i clienti, è necessario differenziare sulla base della modalità con la quale è stata calcolata la base imponibile IRAP, ossia:

- dall'art. 5, D.lgs. n. 446/97 (c.d. metodo di bilancio) per i soggetti IRES nonché per le ditte individuali e le società di persone in contabilità ordinaria che hanno optato per tale modalità di determinazione della base imponibile;
- dall'art. 5-bis, D.lgs. n. 446/97 (c.d. metodo fiscale) per i soggetti IRPEF.

Ne deriva, pertanto, che:

- qualora la base imponibile IRAP è determinata ai sensi del citato art. 5 (valori di bilancio), poiché le spese in esame rientrano nella voce B.14 del Conto economico, le stesse risultano interamente deducibili ai fini IRAP;
- qualora la base imponibile IRAP è determinata ai sensi del citato art. 5-bis (valori fiscali), le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e conseguentemente le stesse risultano indeducibili ai fini IRAP.



### Iva: omaggi ai dipendenti

Non rientrano, inoltre, tra le spese di rappresentanza gli omaggi a favore dei dipendenti, in quanto, compresi tra le spese per prestazioni di lavoro dipendente sostenute, in denaro o in natura, a titolo di liberalità, espressamente deducibili per intero ai sensi dell'art. 95, comma 1 del D.P.R. n. 917/1986.

Quindi, i beni acquistati per essere ceduti come omaggi ai propri dipendenti **non sono inerenti all'attività d'impresa** e, di conseguenza, non possono essere qualificati come spese di rappresentanza. L' **IVA** per tali beni è **indetraibile** mentre la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 2 comma 2 n. 4) del DPR 633/72.

Per cui, schematizzando.



Per cui, come evidenziato:

- se gli **omaggi sono rappresentati da beni oggetto dell'attività d'impresa**:
  - ✓ spetta la detrazione dell'imposta;
  - ✓ mentre la cessione gratuita è imponibile ex art. 2 co. 2 n. 4).



Nella Circolare n. 34/E l'Agenzia delle Entrate ha specificato che quando la cessione/erogazione gratuita di un bene/servizio è **a favore dei dipendenti** la stessa **non può essere considerata spesa di rappresentanza** in quanto priva del requisito di sostenimento per finalità promozionali.

L'IVA relativa ai beni destinati ai dipendenti è da considerare **indetraibile per mancanza di inerenza** con l'esercizio dell'impresa, arte o professione ex art. 19, comma 1, DPR n. 633/72, a prescindere dal costo.

Conseguentemente, in applicazione del citato art. 2, comma 2, n. 4), **la successiva cessione gratuita è esclusa da IVA.**

### Rilevazione contabile

In seguito a quanto sopra descritto in contabilità si rileverà la seguente scrittura:

<i>Altri costi per dipendenti</i>	a	<i>Debiti verso fornitori</i>
-----------------------------------	---	-------------------------------

### Trattamento ai fini del reddito

Il costo dei beni destinati ad omaggio dei dipendenti:

⇒ è **deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 95, TUIR.**

Secondo tale articolo sono comprese fra le spese per prestazioni di lavoro anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori.

Secondo quanto confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 22.10.2008, n. 59/E, le erogazioni liberali concesse ai dipendenti:

- qualora siano in denaro concorrono, indipendentemente dal loro ammontare, alla formazione del reddito di lavoro dipendente e sono quindi assoggettate a tassazione;
- qualora siano in natura (beni o servizi) non concorrono alla formazione del reddito se di importo non superiore ad € 258,23 nel periodo d'imposta.

Così, ad esempio, una strenna natalizia del valore globale di € 200 è una spesa deducibile per il datore di lavoro e non concorre a formare il reddito in capo al dipendente.

### Erogazioni liberali

In denaro

Concorrono integralmente alla formazione del reddito di lavoro dipendente

In natura

Concorrono alla formazione del reddito se di importo non superiore ad € 258,23

Abbiamo visto che le spese per gli acquisti di beni da destinare ad **omaggio dei dipendenti** rientrano nei "costi del personale".

Per il trattamento ai fini Irap dei costi in esame va precisato che ai sensi degli articoli 5 e 5-bis, D.Lgs. n. 446/97, tale categoria non concorre alla formazione della base imponibile IRAP, anche nei casi in cui detti costi sono contabilizzati in voci diverse dalla B.9.

### Costo dei beni destinati ad omaggio dei dipendenti

→ indeducibili ai fini IRAP

## Beni non oggetto dell'attività dell'impresa

### Iva: omaggi ai clienti

Come precedentemente indicato, "gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività dell'impresa, **non costituiscono spese di rappresentanza**<sup>7</sup>. Pertanto, l'IVA assolta all'atto dell'acquisto è detraibile, non trovando applicazione la previsione di indetraibilità oggettiva di cui all'art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72.

<sup>7</sup> da C.M. 16.7.98 n. 188/E;

Ai sensi dell'art. 2 comma 2 n. 4) del DPR 633/72, la cessione gratuita è imponibile IVA indipendentemente dal costo unitario dei beni.

Cessione gratuita di beni

→ Imponibile IVA

La differenziazione tra beni oggetto e non oggetto dell'attività, tuttavia, continua ad avere rilevanza ai fini IVA ai sensi del citato art. 2, comma 2, n. 4), per il trattamento da riservare alla cessione gratuita.

In base a tale articolo, infatti, la cessione gratuita di un bene oggetto dell'attività costituisce una cessione rilevante ai fini IVA, a meno che l'imposta relativa all'acquisto non sia stata detratta.

Tale orientamento potrebbe essere superato dal citato Decreto che fissa le nuove modalità di individuazione delle spese di rappresentanza.

Ne deriva, quindi, che:

- indipendentemente che la spesa relativa al bene da omaggiare possa o meno essere qualificata di rappresentanza, l'impresa ha la possibilità di scegliere di non detrarre l'IVA a credito relativa all'acquisto dei beni oggetto dell'attività e destinati ad essere ceduti come omaggio, al fine di non assoggettare ad IVA la successiva cessione gratuita;
- qualora, si ritiene che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività ceduto gratuitamente possa essere qualificata "spesa di rappresentanza", l'IVA a credito è detraibile solo per i beni di costo unitario non superiore a € 25,82 mentre la cessione del bene è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore dello stesso, ferma restando l'esclusione da IVA della cessione gratuita se questa non è stata detratta sull'acquisto;
- qualora si ritiene che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività ceduto gratuitamente non possa essere qualificata "spesa di rappresentanza", l'IVA a credito è detraibile a prescindere dall'importo e la cessione gratuita è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore del bene, ferma

restando la possibilità di “rinunciare” alla detrazione escludendo così dall’IVA la cessione gratuita.

### IVA OMAGGI A CLIENTI

- ▶ Se l’Iva della spesa relativa al bene omaggiato non è stata detratta la cessione non è assoggettata ad Iva
- ▶ Se la spesa del bene omaggiato rientra tra le spese di rappresentanza la cessione è imponibile Iva

Per cui, in presenza di una **cessione gratuita** rilevante ai fini IVA:

- ✓ la **base imponibile IVA** è più individuata “dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni”<sup>8</sup>;
- ✓ la **rivalsa dell’IVA non è obbligatoria** per le cessioni gratuite in oggetto (art. 18 co. 3 del DPR 633/72). L’art.18, comma 3, prevede la **non obbligatorietà della rivalsa dell’imposta** sul destinatario dei beni per le cessioni gratuite di beni soggette ad Iva. Pertanto, qualora l’operazione sia soggetta ad Iva, e qualora il cedente non intenda addebitare l’Iva al cessionario mediante fattura ordinaria, è possibile l’**emissione dell’autofattura** da parte del cedente, con le seguenti caratteristiche:
  - intestazione a se stessi, con l’indicazione “autofattura per cessioni gratuite”;
  - unico esemplare per ogni cessione, ovvero mensilmente per tutte le cessioni gratuite del mese, purché supportate da documento di trasporto;
  - medesima numerazione delle fatture di vendita.

L’autofattura sarà quindi registrata nel registro delle vendite.

Generalmente, in relazione agli omaggi la rivalsa non viene operata. L’IVA, in tal caso rimane a carico del cedente e costituisce per quest’ultimo un **costo**

<sup>8</sup> si veda anche la sent. Corte di Giustizia UE 2.6.94 causa C-33/93 ;

**indeducibile**. In **assenza di rivalsa**, l'operazione può essere certificata, alternativamente (C.M. 27.4.73 n. 32/501388, par. VI):

1. emettendo una fattura con applicazione dell'IVA, senza però addebitare la stessa al cliente, specificando che trattasi di "omaggio senza rivalsa dell'IVA ex art. 18, DPR n. 633/72";

2. emettendo, in unico esemplare, un'**autofattura**, con l'indicazione del prezzo di acquisto o di produzione dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, specificando anche che trattasi di "**autofattura per omaggi**". Tale documento, che deve essere annotato sul registro IVA delle vendite (di cui all'art. 23 del DPR 633/72), può essere emesso:

→ singolarmente per ciascuna cessione ("autofattura immediata");

→ mensilmente per tutte le cessioni effettuate nel mese ("autofattura differita").

L'emissione del **DdT**, necessaria per avvalersi della fatturazione o autofatturazione differita, è consigliabile anche qualora venga emessa l'autofattura immediata, al fine di identificare il destinatario e **provare l'inerenza** del costo con l'attività dell'impresa;

3. annotando, su un apposito "**registro degli omaggi**", tenuto a norma dell'art. 39 del DPR 633/72, l'ammontare globale dei prezzi di acquisto o di produzione dei beni ceduti gratuitamente, riferiti alle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota.

**Registro degli omaggi**

È possibile evitare sia l'emissione di fattura che l'emissione di autofattura, mediante la semplice annotazione su un apposito «**registro degli omaggi**», disciplinato con la C.M. n. 32 del 27 aprile 1973, i cui totali dovranno periodicamente confluire nelle annotazioni da eseguire ai fini della liquidazione del tributo. Nel registro dovrà essere indicato l'ammontare globale dei «**valori normali**» delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e delle relative imposte, distinti per aliquote. Gli omaggi di cui si sta trattando devono essere tenuti distinti, ai fini del trattamento:

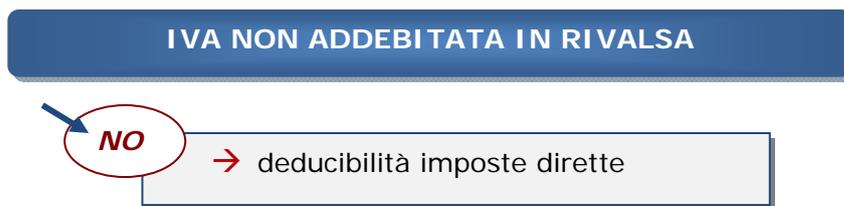
- ✓ dalle cessioni gratuite di beni che **non rientrano nell'attività «propria» dell'impresa**, se di costo unitario non superiore ad euro 25,82, che risultano fuori del campo di applicazione del tributo;
- ✓ dalle cessioni di campioni gratuiti che siano però di **modico valore e appositamente contrassegnati**, che non sono soggette all'imposta (art. 2, terzo comma, lett. d del decreto Iva);
- ✓ dalle cessioni di beni effettuate a titolo di **sconto, premio o abbuono** in virtù delle originarie pattuizioni contrattuali, che sono escluse da Iva (art. 15 del decreto Iva);
- ✓ dalle cessioni di beni effettuate nell'ambito di **operazioni o concorsi a premio**, che non sono soggette all'imposta (art. 2, terzo comma, lett. m del decreto Iva).

**Indeducibilità Iva  
non addebitata in  
rivalsa**

L'IVA non addebitata in rivalsa è indeducibile ai fini delle imposte dirette.

In particolare:

- *"nel caso in cui il cedente decida di non addebitare l'IVA e di procedere con l'emissione di un'autofattura o con l'annotazione nel registro degli omaggi, l'operazione genera un debito d'imposta verso l'Erario e, nel contempo, un onere per il soggetto che ha deciso di effettuare la cessione gratuita. Tale onere, tuttavia, è indeducibile ai fini delle imposte dirette, in quanto l'art. 64, comma 1 del TUIR [ora art. 99 co. 1] dispone che le imposte per cui è possibile richiedere, anche solo facoltativamente, la rivalsa non sono ammesse in deduzione".*



**Obbligo di fattura**

Va, comunque, precisato che **l'obbligo dell'emissione della fattura**, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, sussiste per ciascuna operazione che ricade nell'ambito della applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Rientrano, pertanto, nella nozione di operazioni imponibili anche le cessioni gratuite di beni che formano oggetto di commercio o di produzione dell'impresa (art. 2, comma 2, numero 4 del decreto Iva), cosiddetti «omaggi».

Essi sono soggetti a fatturazione anche se si tratta di beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa, se di costo unitario superiore a euro 25,82.



**Trattamento ai fini del reddito**

Ai fini reddituali, gli acquisti dei beni in esame rientrano tra le **spese di rappresentanza** di cui all'art. 108, comma 2, TUIR in base ai criteri contenuti nel citato DM 19.11.2008, senza distinzioni tra beni oggetto e non oggetto dell'attività dell'impresa.

**Irap**

Ai fini del trattamento IRAP, i costi sostenuti per l'acquisto di beni oggetto dell'attività destinati ad omaggio per i clienti valgono le stesse considerazioni adottate con riferimento ai beni non oggetto dell'attività destinati ad essere omaggiati ai clienti.

Tali costi risultano:

- ✓ **deducibili** per i soggetti che applicano l'art. 5 (metodo di bilancio);
- ✓ **indeducibili** per i soggetti che applicano l'art. 5-bis (metodo fiscale).



## Iva : omaggi ai dipendenti

Nel caso di beni oggetto dell'attività dell'impresa, al datore di lavoro è consentita la detrazione dell'IVA relativa a tali omaggi, che non configurano quali spese di rappresentanza.

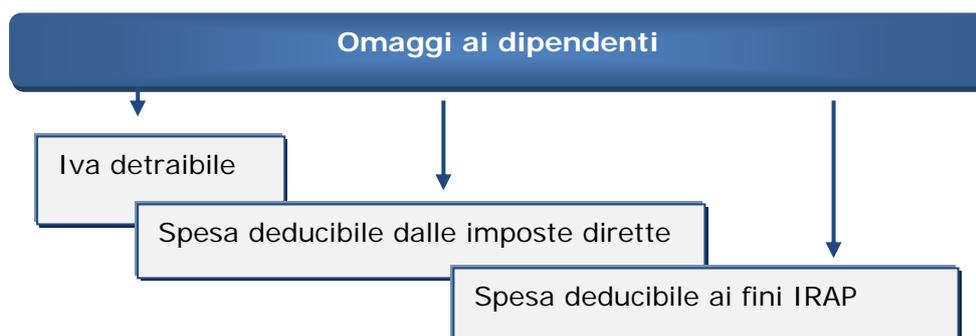
La cessione gratuita va quindi assoggettata ad IVA ai sensi del citato n. 4) dell'art. 2, senza obbligo di rivalsa nei confronti dei destinatari.

Analogamente alla modalità adottata per gli omaggi ai clienti, all'atto dell'acquisto il datore di lavoro può scegliere di non detrarre l'IVA relativa a detti beni, non assoggettando pertanto ad IVA la relativa cessione gratuita.

## Trattamento ai fini del reddito

Anche nel caso degli omaggi relativi ai beni oggetto dell'attività il relativo costo, qualora si tratti di beni da omaggiare ai dipendenti, rappresenta una spesa per prestazioni di lavoro **deducibile**.

Ai fini del trattamento Irap, analogamente a quanto previsto per i beni non rientranti nell'attività dell'impresa, i costi sostenuti per gli omaggi ai dipendenti, rientrano tra i "costi del personale" e, pertanto, risultano **indeducibili ai fini IRAP**.



CEDENTE	TIPO OPERAZIONE	RIFLESSI IVA	
		DETRAZIONE IMPOSTA	TIPO CESSIONE
<b>Impresa che non produce o commercializza il bene ceduto</b>	Valore bene > 25,82	No	Non soggetta Iva
	Valore bene <= 25,82	Si	
<b>Impresa che produce o commercializza il bene ceduto</b>	Valore bene <= > 25,82	Si	Soggetta Iva
<b>Professionista</b>	Valore bene > 25,82	No	Non soggetta Iva
	Valore bene <= 25,82	Si	

### Buffet e/o cena di natale

Nella pratica, spesso accade che l'impresa, specie nel periodo natalizio, organizzi il buffet ovvero la cena di Natale per lo scambio degli auguri.

Al fine di determinare il trattamento IVA e reddituale di tale operazione va innanzitutto considerato il fatto che in tal caso si è nell'ambito delle prestazioni gratuite di servizi (somministrazione di alimenti e bevande) e non in quello della cessione di beni gratuita.

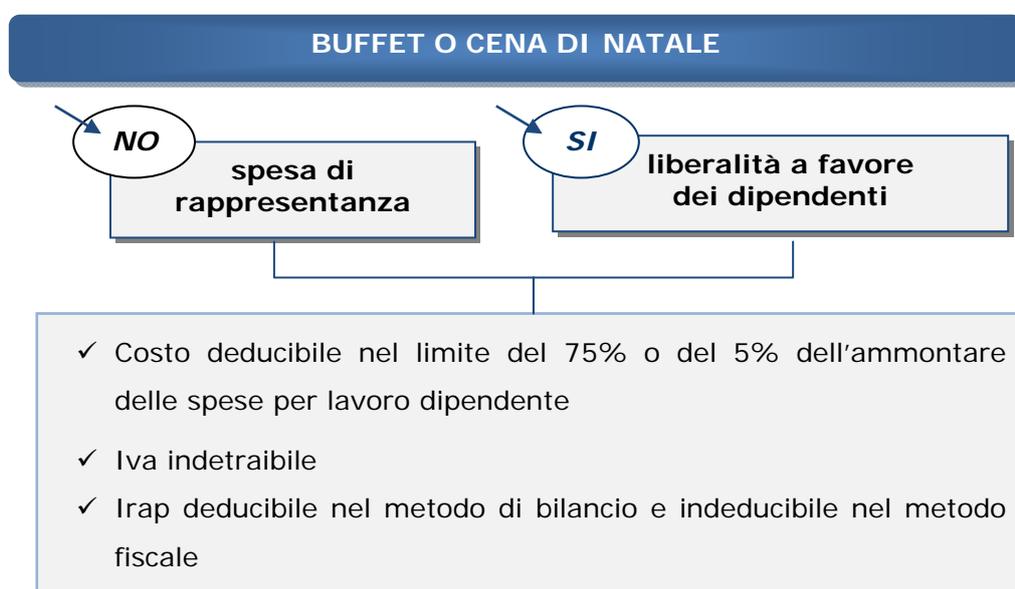


Nella Circolare n. 34/E l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le spese per feste e ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose o nazionali sono da considerare spese di rappresentanza a meno che all'evento siano presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa.

Ne deriva, quindi, che il **costo della cena di Natale** organizzata dal datore di lavoro **per i propri dipendenti non può essere considerata spesa di rappresentanza**. Tuttavia l'Agenzia non indica come vada qualificata tale spesa. Si ritiene che la stessa costituisca una **liberalità a favore dei dipendenti** e quindi:

- il **costo è deducibile** ai fini del reddito:

- nel limite del 75% della spesa sostenuta, così come previsto dal DL n. 112/2008 per le spese di albergo e ristorante;
  - nel limite del 5‰ dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi fissato dall'art. 100, comma 1, TUIR;
- l'**IVA è indetraibile** in quanto relativa ad un costo per i dipendenti che non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa;
- ai fini **IRAP**, il costo si ritiene **deducibile** per i soggetti che applicano l'art. 5 (metodo di bilancio) e **indeducibile** per coloro che determinano l'IRAP con l'art. 5-bis (metodo fiscale).



Nel caso in cui alla cena partecipino anche soggetti terzi all'impresa (clienti, istituzioni, ecc.) la stessa rientra tra le **spese di rappresentanza**. Ne consegue, in tale eventualità che:

- l' **IVA** è indetraibile;

il **costo**, nel limite del 75% della spesa sostenuta, è deducibile nel limite dell'ammontare massimo deducibile nell'anno previsto dal DM 19.11.2008, ossia in proporzione (1,3% - 0,5% - 0,1%) ai ricavi/proventi della gestione caratteristica.

## Omaggi: la disciplina per i lavoratori autonomi

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 34/E:

- la nuova disciplina delle spese di rappresentanza fissata dal DM 19.11.2008:
  - ha rilevanza **anche per i lavoratori autonomi** per quanto riguarda l'individuazione delle spese che possono essere qualificate spese di rappresentanza.



Le spese di rappresentanza, anche per la determinazione del reddito di lavoro autonomo, sono deducibili se rispondono ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con il decreto del 19 novembre 2008 emanato dal Ministro dell'economia e delle finanze anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, nonché dei compensi dell'attività caratteristica del lavoratore autonomo.

Secondo tale decreto le spese di rappresentanza si considerano inerenti se effettivamente sostenute, documentate ed effettuate:

- **per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi;**
- **con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;**
- con **criteri di ragionevolezza** in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa/lavoratore autonomo ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

### SPESE DI RAPPRESENTANZA INERENTI SE EFFETTUATE

- **per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi**
- **con finalità promozionali o di pubbliche relazioni**
- **con criteri di ragionevolezza**

## Autonomi: spese di rappresentanza

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, del decreto **costituiscono spese di rappresentanza:**

- a) *"le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni e dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;*
- b) *le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;*
- c) *le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;*
- d) *le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;*
- e) *ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma".*

Delle fattispecie indicate quella che sicuramente è tipica del lavoro autonomo è quella di cui alla lettera e) in quanto, costituisce fattispecie residuale nella quale trova collocazione ogni altra erogazione gratuita di beni e servizi. Ci si riferisce, ad esempio a quelle spese che un'impresa/lavoratore autonomo sostiene al fine di instaurare o mantenere rapporti con i rappresentanti delle amministrazioni statali, degli enti locali, eccetera o con le associazioni di categoria, sindacali, eccetera.

## Autonomi: trattamento Iva

Per i lavoratori autonomi valgono le regole del citato n. 4) dell'art. 2, comma 2, che considera **non rilevanti ai fini IVA le cessioni gratuite di beni:**

- non oggetto dell'attività propria dell'**impresa** se di costo unitario non superiore a € 25,82;

- per i quali non sia stata detratta l'imposta all'atto dell'acquisto.

Relativamente ai beni di costo unitario superiore a € 25,82 non si pone alcun problema: poiché al lavoratore autonomo non è consentito detrarre la relativa IVA, **la successiva cessione è esclusa da IVA**.

Diversamente, per gli acquisti di beni di costo unitario non superiore a € 25,82, stante l'espresso riferimento all'attività d'impresa contenuto nel citato n. 4), si dovrebbe desumere che per il lavoratore autonomo la relativa cessione gratuita sia da assoggettare ad IVA; da ciò discenderebbe la necessità di adempiere agli obblighi relativi alla fatturazione, registrazione, ecc. degli omaggi. Si ritiene tuttavia che, scegliendo di non detrarre l'IVA sull'acquisto dei beni in esame, la successiva cessione non sia da assoggettare ad IVA.

### Spese per alberghi e somministrazione alimenti

La prima parte del comma 5 dell'art. 54 prevede che:

- *"Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del **75 per cento** e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 1 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta. Le predette spese sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura".*

Tali spese, se inerenti all'attività artistica o professionale, sono deducibili nei limiti sopra riportati mentre l'Iva è integralmente detraibile.

In pratica quando le spese per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande sono da considerare spese di rappresentanza il limite di deducibilità del 75% deve essere confrontato con quello massimo dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

#### Spese per alberghi riconducibili alle spese di rappresentanza

deducibili:

→ parzialmente per il 75%

→ nel limite dell'1% dei compensi percepiti



Spese alberghiere e di somministrazione sostenute nell'esercizio 2009 da considerare spese di rappresentanza 660 € lordo Iva (non detraibile)

Compensi percepiti nel periodo d'imposta 70.000 €

Limite relativo di deducibilità  $75 \times 660 : 100 = 495$  € inferiore al limite assoluto di deducibilità 1% su 70.000 pari a 700 €

Importo deducibile in sede di dichiarazione 495 €

Nell'esercizio possono coesistere spese di somministrazione e alberghiere in parte generiche e in parte da considerare spese di rappresentanza.

### Spese per convegni

Il comma 5, ultima parte, dell'art. 54 del Tuir prevede che:

- *"le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno, sono deducibili nella misura del 50 per cento del loro ammontare".*

Con riguardo alla deduzione di tali spese e di altre l'Agenzia nella circ. n. 53/E ritiene che tali spese debbano essere correlate con i limiti di deduzione previsti per le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande.

Il costo sostenuto, deducibile entro il limite teorico del 75 per cento, nel caso in cui si configuri come spesa di rappresentanza deve rispettare anche l'ulteriore parametro segnato dall'1 per cento dei compensi ritratti nel periodo d'imposta.

Spese alberghiere e di somministrazione esercizio 2009 aventi natura di spese di rappresentanza 3.300 € lordo Iva [non detraibile ai sensi dell'art. 19-bis1, lett. h) del D.P.R. n. 633/1972].

Compensi percepiti nel periodo d'imposta 70.000 €.

Limite relativo di deducibilità  $75 \times 3.300 : 100 = 2.475$  € superiore al limite assoluto di deducibilità 1% su 70.000 pari a 700 € (da riportare in dichiarazione)

Analogamente:

- le spese alberghiere e di ristorazione sostenute per la **partecipazione a convegni, congressi e simili**:
  - dovranno essere **assunte nella misura del 75 per cento**;
  - saranno ammesse **in deduzione, nel limite del 50 per cento**.

In pratica, occorre calcolare il 50 per cento del 75 per cento del relativo costo.

SPESE PER PARTECIPAZIONE AI CONVEGNI
Deducibile parziale nel limite del: <ul style="list-style-type: none"><li>➤ 75%</li><li>➤ 50%</li></ul> <u>Deducibilità pari al 37,5 % (il 50% del 75%)</u>

### Minimi: Spese di rappresentanza

Secondo la circ. n. 34/E del 2009, punto 9)

- *"I contribuenti che applicano il c.d. regime dei minimi,...determinano il reddito di impresa e di lavoro autonomo, come differenza tra l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa, dell'arte o professione. Sul reddito così determinato ai sensi del comma 104 si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali pari al 20 per cento. I contribuenti soggetti al regime dei minimi sono invece esenti dall'imposta regionale sulle attività produttive.*



Con riferimento alle spese parzialmente inerenti, quali quelle relative a beni ad uso promiscuo, nonché le spese relative a tutti i beni a deducibilità limitata indicati negli articoli 164 e 102, comma 9, del Tuir (ad esempio autovetture, autocaravan, ciclomotori, motocicli, e telefonia), la circolare n. 7/E del 28 gennaio 2008 ha chiarito che esse rilevano nella determinazione del reddito dei contribuenti minimi nella misura del 50 per cento dell'importo corrisposto, comprensivo dell'Iva per la quale non può essere esercitato il diritto alla detrazione.

Le **spese di rappresentanza**, pertanto, che possono essere ritenute anch'esse inerenti entro limiti di congruità fissati dal comma 5 dell'art. 54 saranno deducibili nei limiti di tale plafond (1%) anche per i soggetti che rientrano nel regime dei minimi.

LAVORATORI AUTONOMI				
Destinatari omaggio	IVA		IRPEF / IRES	IRAP
	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità della spesa	
<i>clienti</i>	<b>SÌ</b> (*) se <b>costo unitario non superiore a € 25,82</b> (anche alimenti e bevande)	Imponibile IVA (*)	Nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta	Deducibili  nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta
	<b>NO</b> se <b>costo unitario superiore a € 25,82</b>	Esclusa da IVA		
<i>dipendenti</i>	<b>NO</b> (mancanza di inerenza)	Esclusa da IVA	Per intero nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	Indeducibili

(\*) Salvo la scelta di non detrarre l'IVA sull'acquisto al fine di non assoggettare ad IVA la successiva cessione gratuita.

### Spese vitto e alloggio nel limite del 75%

Occorre, tuttavia, ancora rilevare che le **spese per prestazioni alberghiere e quelle per somministrazioni di alimenti e bevande**, che configurino o meno spese di rappresentanza, devono comunque essere assunte **nei limiti del 75** per cento del loro ammontare, così come dettato dall'art. 109, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986.

Secondo, infatti, l'interpretazione fornita nella C.M. 5 settembre 2008, n. 53/E,

- «la limitazione della deduzione al 75 per cento opera ... anche in relazione alle spese che si configurano quali costi di rappresentanza, sempreché le stesse possano essere comunque ammesse in deduzione, alla luce dei criteri stabiliti dall'articolo 108, comma 2, del TUIR».

In particolare, al punto 5.2 della C.M. 13 luglio 2009, n. 34/E, è stato precisato che «le spese per vitto e alloggio qualificabili come «spese di rappresentanza» dovranno essere assoggettate:

1. alla disciplina prevista dall'articolo 109, comma 5, del TUIR per le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (**deducibilità nei limiti del 75 per cento**);
2. alle disposizioni dell'articolo 108, comma 2, ai sensi del quale l'importo delle predette spese, ridotto al 75 per cento, dovrà essere sommato all'importo delle «altre» spese di rappresentanza. L'ammontare così ottenuto è deducibile entro il limite di congruità previsto dal comma 2 del D.M. 19 novembre 2009.

### **Rinuncia alla detrazione Iva**

Nel caso in cui la normativa IVA preveda la detrazione dell'IVA, a fronte della **richiesta di regolare fattura per la prestazione ricevuta di vitto o alloggio** e, l'imprenditore, non richiedendo la fattura, volontariamente rinunci alla possibilità di detrarre l'IVA, ci si trova di fronte ad un potenziale credito nei confronti dell'erario al quale si rinuncia. La mancata rilevazione, da parte dell'impresa, del credito verso l'erario per l'IVA **si tramuta in una maggiorazione del costo del servizio ricevuto.**

In proposito si deve ritenere che:

- il **maggior costo** così creato:
  - sia comunque fiscalmente deducibile, seppure entro i limiti specifici per le spese in esame.

**IVA NON DETRATTA**

→ Deducibile dal reddito nei limiti specifici della tipologia di spesa

Questo, quanto meno, in tutti i casi in cui si potrà dimostrare una convenienza da parte dell'imprenditore a rinunciare a richiedere la fattura che gli darebbe diritto alla detrazione dell'IVA, in considerazione degli eccessivi costi amministrativi che la richiesta prima e la registrazione poi della fattura comporterebbero rispetto all'importo dell'IVA che potrebbe essere detratto.

Il diritto alla rinuncia ad un credito e alla deduzione dell'onere che ne consegue, quando la rinuncia rappresenta una situazione di vantaggio per l'imprenditore, è stato più volte affermato sia dall'Amministrazione finanziaria che dalla giurisprudenza.

L'Amministrazione finanziaria al punto 1 della C.M. 3 marzo 2009, n. 6/E, ha affermato che:

- *«la mancata richiesta della fattura non può avere riflessi ai fini della determinazione del reddito atteso che in tale ipotesi l'indetraibilità dell'IVA non deriverebbe da cause oggettive che precludono l'esercizio del relativo diritto bensì da una valutazione discrezionale del contribuente»*, per cui in mancanza della fattura l'imprenditore non può *«comunque dedurre dal reddito l'IVA compresa nel costo sostenuto per le prestazioni alberghiere e di ristorazione»*.

Tale interpretazione dovrebbe trovare applicazione nei soli casi in cui la richiesta della fattura avrebbe comportato la detrazione dell'IVA e limitatamente alla parte dell'IVA che sarebbe così risultata detraibile (non troverebbe applicazione, pertanto, per le spese di viaggio, vitto e alloggio rientranti tra quelle di rappresentanza).

### **Documentazione spese non di rappresentanza**

Con riferimento alle spese di viaggio, vitto e alloggio, che a norma dell'art. 1, comma 5, del D.M. 19 novembre 2008 non sono considerate spese di rappresentanza, lo stesso comma 5 dispone che la deducibilità delle stesse è subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultino anche:

- «le generalità dei soggetti ospitati»;
- «la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione», e;
- «la natura dei costi sostenuti».

Al riguardo, la C.M. 13 luglio 2009, n. 34/E afferma che:

- «particolare rilevanza assume ... la documentazione relativa alle generalità dei soggetti ospitati, posto che ai fini del riconoscimento della piena deducibilità delle spese di ospitalità è essenziale riscontrare che si tratti di «clienti, anche potenziali» dell'azienda»; ed inoltre specifica che «la documentazione prodotta deve comprovare il nesso esistente tra la spesa sostenuta a favore dei clienti, anche potenziali e la loro partecipazione all'evento promozionale».

#### DALLA DOCUMENTAZIONE DEVE RISULTARE

- ✓ le generalità dei soggetti ospitati;
- ✓ la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione;
- ✓ la natura dei costi sostenuti.

Tale documentazione, necessaria a giustificare le spese in questione in sede di controllo, secondo l'amministrazione finanziaria rappresenta "...un onere documentale la cui inosservanza comporta decadenza dal diritto alla deduzione integrale".

### Le indicazioni in Unico 2010

Come abbiamo più volte sottolineato, a decorrere dall'esercizio 2009, la deducibilità dal reddito d'impresa delle spese alberghiere e di ristorazione è ammessa nel limite del 75% del relativo ammontare. Tale disposizione trova applicazione anche nel caso in cui le predette spese rientrino nell'ambito delle spese di rappresentanza.

Per cui, prima di passare alle modalità di compilazione delle righe del modello si da di seguito un esempio esplicativo:



Si supponga che un'impresa nell'anno d'imposta 2009 ha conseguito ricavi e altri proventi della gestione caratteristica per euro 120.000.000,00 e ha sostenuto spese di rappresentanza per euro 600.000,00 così suddivise:

- spese per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande, qualificabili come spese di rappresentanza, pari ad euro 100.000,00;

- spese di rappresentanza, diverse dalle precedenti, pari ad euro 300.000,00.

Preliminarmente, le spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande devono essere assoggettate al limite di deducibilità del 75%, per cui l'importo teoricamente deducibile è pari ad euro 75.000,00 (100.000 x 75%).

Tale ammontare (75.000,00) deve essere sommato all'importo delle altre spese di rappresentanza (300.000,00); l'importo complessivo di tali spese, pari a 375.000, deve essere confrontato con il limite di deducibilità previsto dal comma 2 dell'art. 1 del D.M. 19 novembre 2008, pari a 400.000,00 euro.

Ne consegue che l'impresa, nell'anno di imposta 2009, può dedurre spese di rappresentanza per un importo pari al suddetto limite di deducibilità, mentre l'eccedenza rispetto al totale delle spese sostenute, pari ad euro 25.000,00 (400.000 – 375.000), deve essere ripresa a tassazione mediante una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

### **Indicazioni nel quadro RF**

L'importo complessivo delle spese di rappresentanza e di vitto e alloggio deve costituire oggetto di variazione in aumento in un apposito rigo del quadro RF.

In particolare, nel **Modello UNICO 2010 SC**, occorre indicare:

- ✓ nel **rigo RF24, colonna 2**, il totale delle spese di rappresentanza diverse da quelle di vitto e alloggio;
- ✓ nel **rigo RF24, colonna 1**, il totale delle spese di vitto e alloggio per le quali, dal periodo d'imposta 2009, la deducibilità dal reddito d'impresa è limitata al 75%.

I suddetti importi confluiscono poi all'interno della colonna 3 del medesimo rigo RF24, unitamente alle altre spese pluriennali indeducibili in tutto o in parte.

<b>RF24</b> Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	,00	2	,00	3	,00
--	---	-----	---	-----	---	-----

La quota deducibile delle spese di rappresentanza (ivi inclusi i "quinti" pregressi) e di quelle di vitto e alloggio è invece indicata, quale variazione in diminuzione, in un apposito rigo del quadro RF.

In particolare, nel Modello UNICO 2010 SC, occorre riportare:

- ✓ nel **rigo RF43, colonna 1**, l'ammontare deducibile delle spese di vitto e alloggio sostenute con finalità di rappresentanza;
- ✓ nel **rigo RF43, colonna 4**:
  - l'ammontare deducibile delle spese di rappresentanza (da indicare separatamente anche in colonna 2), comprensivo dell'importo indicato in colonna 1;
  - l'ammontare delle spese di vitto e alloggio diverse da quelle sostenute con finalità di rappresentanza, deducibili nel limite del 75% del loro importo (e, dunque, differenti da quelle di cui all'art. 95, comma 3, del Tuir);
  - l'ammontare dei "quinti" pregressi eventualmente deducibile nel periodo d'imposta 2009 (da esporre separatamente anche in colonna 3).

<b>RF43</b>	Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
-------------	---	---	-----	---	-----	---	-----	---	-----

## Casi

### REGISTRO DEGLI OMAGGI

**D.** Un'impresa artigiana desidera regalare ai propri clienti merce non dalla stessa commercializzata (tranci di prosciutto), di valore unitario inferiore a € 25,82. In che modo li deve consegnare: è necessario tenere il registro degli omaggi o compilare un ddt per ogni cliente?

**R.** Innanzitutto si rammenta che nel caso di specie l'impresa può recuperare l'IVA sostenuta sull'acquisto degli omaggi destinati ai propri clienti, ancorché rappresentati da alimenti, così come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 19.6.2002, n. 54/E.

In base a quanto previsto dall'art. 2, comma 2, n. 4), DPR n. 633/72 la cessione gratuita ai clienti dei citati beni non costituisce una cessione da assoggettare ad IVA.

In merito alla documentazione necessaria per la consegna degli stessi ai singoli clienti, si evidenzia che non sussiste alcun obbligo di emettere un ddt. L'impresa può ritenere comunque opportuna l'emissione di un documento (ddt o buono di consegna con causale "omaggio") al fine di identificare il destinatario e provare l'inerenza della spesa con l'attività aziendale.

\*\*\*\*\*

## **2. L'OMAGGIO DA CONTRATTO FUORI DALLA BASE IMPONIBILE**

**D.** Compero pietre dure, faccio collane e bracciali che vendo in Austria. Se il cliente mi compera un certo quantitativo gli faccio l'omaggio di una collana o di un bracciale. Come evidenziare nella fattura accompagnatoria Ue? L'Iva sull'acquisto è stata detratta. Come versare l'Iva? Posso chiedere la rivalsa al mio cliente Ue?

**R.** Secondo quanto previsto dall'articolo 43 del DI 331/1993, la base imponibile delle cessioni intracomunitarie si determina con le regole - per quanto qui interessa - dell'articolo 15 del Dpr 633/1972. Pertanto, nel caso in esame, il valore dei beni ceduti a titolo di "omaggio" sarà da considerarsi escluso dal computo della base imponibile a condizione che la cessione "omaggio" sia prevista dalle originarie condizioni contrattuali.

\*\*\*\*\*

## **3. GLI AGENTI SONO TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA**

**D.** Nel caso di agenti e rappresentanti, ai fini delle norme sulla deduzione delle spese di rappresentanza si devono applicare le norme vigenti per le imprese (articolo 108 del Tuir, 75% nei limiti stabiliti dall'articolo 1 comma 2 Dm 19 novembre 2008 e deduzione integrale delle spese inferiori a 50 euro) o quelle relative ai professionisti (75% con limiti dell'1% dei ricavi)? Nel caso specifico un agente omaggia i propri clienti dei beni che commercializza per un valore inferiore a 50 euro comprensivo dell'Iva indetraibile: come ci si deve comportare?

**R.** Ai sensi dell'articolo 55 del Tuir, coloro i quali esercitano per professione abituale un'attività ausiliaria di quelle espressamente indicate nell'articolo 2195 del codice civile, quali gli agenti e i rappresentanti di commercio, sono titolari di reddito di impresa anche in assenza del requisito dell'organizzazione. In considerazione di ciò, a essi si applicano le disposizioni sancite dall'articolo 108

del Tuir e dal Dm 19 novembre 2008, tra le quali anche quella che prevede la deducibilità integrale dei beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro.

\*\*\*\*\*

#### **4. OMAGGI PER CUI NON E' STATA DETRATTA L'IVA A MONTE**

**D.** I beni omaggio per i quali non è stata operata la detrazione d'imposta dove devono essere indicati in dichiarazione annuale Iva:1) occorre indicare l'imponibile e la relativa imposta, oppure si indica la sola imposta al rigo VE 24;2) l'imponibile concorre al volume d'affari. In caso negativo, in quale rigo va indicato?

**R.** La cessione di "omaggi", per i quali non è stata detratta l'Iva "a monte", è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n. 4, del Dpr 633/1972. Pertanto nella dichiarazione Iva queste operazioni non devono essere indicate. L'esclusione ha il chiaro scopo di evitare la doppia imposizione che si verificherebbe nel caso in cui i beni, gravati di imposta non detratta all'atto dell'immissione nella sfera del soggetto passivo, dovessero essere nuovamente sottoposti al tributo al momento della loro fuoriuscita in dipendenza di cessione gratuita.

\*\*\*\*\*

#### **5. DEDUCIBILE LA SPESA PER I BUONI BENZINA**

**D.** L'acquisto di buoni benzina da distribuire in omaggio a clienti o dipendenti (valore unitario 10 euro) è detraibile fiscalmente? È indispensabile, eventualmente, la rintracciabilità, cioè l'elenco dei nominativi ai quali viene fatto l'omaggio?

**R.** La risposta è affermativa. Si tratta di costi deducibili dal reddito d'impresa se inerenti, senza le limitazioni proprie delle spese di rappresentanza, in quanto beni con valore unitario inferiore a 25,82 euro. Per quanto concerne, quindi, il concetto di «valore unitario» esso si riferisce al costo sostenuto dall'impresa (aumentato dell'Iva indetraibile) per acquistare il bene ceduto gratuitamente. Ritornando, quindi, al quesito, in base a quanto affermato sopra, se i buoni benzina omaggiati hanno un valore di 10 euro, la relativa spesa è completamente deducibile. Deve essere rispettato in via generale il requisito dell'inerenza della spesa all'attività d'impresa e quindi la predisposizione e

conservazione di un elenco dei destinatari degli omaggi è sicuramente congeniale alla prova di tale inerenza. L'omaggio ai dipendenti è deducibile dall'impresa in via generale, Per quanto riguarda i dipendenti l'articolo 51, comma 3 del Tuir, Dpr 917/86, esclude dalla formazione del reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se, complessivamente, di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro. Tuttavia, se il compenso in natura supera la franchigia indicata (in pratica, se lo stesso ha un valore, ad esempio, di 260 euro), il compenso in natura concorre interamente a formare il reddito (quindi, viene assoggettato a tassazione l'intero valore di 260 euro). L'Agenzia, rifacendosi ai principi generali di tassazione del reddito di lavoro dipendente ha chiarito che anche le liberalità in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) possono, in linea di principio, rientrare nella previsione di esclusione dal reddito prevista per i fringe benefit, in quanto valori reddituali aventi la stessa natura.

\*\*\*\*\*

## 6. OMAGGI A TITOLO DI SCONTO

**D.** Un dettagliante cartolibreria, in sede di vendita libri scolastici, pratica uno sconto in natura al cliente regalandogli della merce (penne, matite, agende eccetera). Posto che tale merce ceduta a titolo di sconto, essendo ad aliquota Iva maggiore della merce venduta, è soggetta a Iva sul «valore normale», come operare materialmente con gli scontrini fiscali? Le merci acquistate e poi cedute a titolo di sconto sono le stesse normalmente commercializzate. Vanno comunque imputate al conto merci?

**R.** Per gli omaggi a titolo di sconto, a prescindere dal regime Iva dell'acquisto, avviene in esclusione da Iva ai sensi dell'articolo 15, comma 1, numero 2, Dpr 633/72: è però necessario che la cessione riguardi beni oggetto dell'attività e che essa sia fatta in conformità alle pattuizioni originarie e per un aliquota non superiore a quella pagata sull'acquisto. « Pattuizione originaria» non significa che debba obbligatoriamente esistere un contratto scritto tra le parti, in quanto se ne presume l'esistenza anche se questo è formato verbalmente. Sempre in base all'articolo 15 citato, tuttavia, le cessioni gratuite a titolo di sconto aventi per oggetto beni la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata, rientrano nella base imponibile e va quindi certificata con scontrino fiscale, su cui va indicato l'imponibile e l'imposta, acclusa la dicitura «corrispettivo non incassato». Infine, si ricorda che per gli omaggi a titolo di «premi fedeltà» vale lo stesso discorso, cioè sono considerati cessioni a titolo di sconto. Tuttavia, se i premi fedeltà sono

concessi in denaro essi vanno semplicemente stornati dalla fattura di cessione originaria.

\*\*\*\*\*

#### **7. SCONTRINO FISCALE PER BENE OMAGGIO**

**D.** Una società di vendita al dettaglio di prodotti software ed elettronici, offre in omaggio dei prodotti ad alcuni clienti. Deve emettere comunque lo scontrino fiscale? In che modo deve essere contabilizzato?

**R.** Per la cessione in omaggio di beni il cui commercio sia oggetto dell'attività dell'impresa va emesso lo scontrino fiscale. Tale obbligo non sussiste per le cessioni in omaggio di beni di costo unitario fino a euro 25,82 che non siano oggetto dell'attività dell'impresa, e di quelli per i quali l'iva sull'acquisto sia indetraibile a norma dell'art 19, DPR 633/72 anche per effetto dell'opzione ex art. 36-bis.

\*\*\*\*\*

#### **8. OMAGGIO DA PARTE DI UN AGENTE**

**D.** Un agente omaggia i propri clienti di tessere/buoni spesa di importo inferiore ai 25 euro. Quale è il trattamento Irpef e Iva? Deve dimostrare la consegna del buono?

**R.** In base a quanto disposto dall'art. 19bis1 del DPR 633/72, l'Iva assolta sull'acquisto di beni omaggio è detraibile quando questi siano di costo unitario inferiore a 25.86 euro. Ai fini delle imposte dirette, il costo è deducibile sempre per i beni acquistati per essere dati in omaggio, purché di valore unitario inferiore a 50 euro (art. 108 del Tuir, secondo comma). Si deve tenere presente che nel caso in cui al singolo cliente vengono dati contemporaneamente più beni omaggio, tali da formare un tutt'uno, è necessario tenere conto, ai fini di determinare il valore, del costo dell'insieme dei beni. Per quanto concerne la documentazione eventualmente da conservare, la circolare della Agenzia delle entrate n. 34/E/2009, ritiene opportuno conservare la documentazione necessaria al fine di facilitare l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

## 7. FINANZIARIA 2011

### 7.1 Nuovo ravvedimento da febbraio

Le nuove sanzioni (al rialzo) del ravvedimento operoso si applicano per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011.

Per il ravvedimento di Unico 2010 da fare entro il prossimo 29 dicembre rimangono, quindi, in vigore i "vecchi" importi.

Nel caso in cui la **dichiarazione non** sia stata **presentata nei termini** previsti dalla legge (30 settembre) il contribuente ha, infatti, 90 giorni di tempo per ravvedersi (29 dicembre).

**Premessa** La legge di stabilità approvata alla camera determina, al rialzo, le nuove misure delle sanzioni ridotte nell'ipotesi di accertamento con adesione, acquiescenza, conciliazione giudiziale, ravvedimento operoso e definizione delle sanzioni irrogatorie.

Dal disegno di legge approvato alla camera risulta che **le nuove riduzioni possano riguardare tutte le ipotesi di ravvedimento operoso per le violazioni che verranno effettuate a partire dal 1° febbraio 2011.**

#### DECORRENZA NUOVE SANZIONI

↘ 1° febbraio 2011

La stretta		
1 - ATTUALE RIDUZIONE	2 - FUTURA RIDUZIONE	3 - DECORRENZA
<b>ACCERTAMENTO CON ADESIONE</b>		
→ Un quarto del minimo	→ Un terzo del minimo	→ Atti emessi dal 1° febbraio 2011
<b>ADESIONE AGLI INVITI E AI PVC</b>		
→ Un ottavo del minimo	→ Un sesto del minimo	→ Atti emessi dal 1° febbraio 2011
<b>AQUIESCENZA</b>		

→ Un quarto; → Un ottavo quando l'atto non viene preceduto da invito o da pvc	→ Un terzo; → Un sesto quando l'atto non viene preceduto da invito o da pvc	→ Atti emessi dal 1° febbraio 2011
<b>RAVVEDIMENTO OPEROSO</b>		
<b>Omesso versamento regolarizzato nei 30 giorni</b>		
→ Un dodicesimo del minimo	→ Un decimo del minimo	→ Violazioni dal 1° febbraio 2011
<b>Regolarizzazione della dichiarazione omessa nei 90 giorni</b>		
→ Un dodicesimo del minimo	→ Un decimo del minimo	→ Violazioni dal 1° febbraio 2011
<b>Violazioni sostanziali e omesso versamento regolarizzate entro il termine della dichiarazione successiva</b>		
→ Un decimo del minimo	→ Un ottavo del minimo	→ Violazioni dal 1° febbraio 2011
<b>DEFINIZIONE DELLE SANZIONI IRROGATE</b>		
→ Un quarto	→ Un terzo	→ Atti emessi dal 1° febbraio 2011
<b>DEFINIZIONE DELLE SANZIONI PRIMA DELL'ISCRIZIONE A RUOLO</b>		
→ Un terzo per le ipotesi previste dall'articolo 36-bis Dpr 600/1973 (liquidazione della dichiarazione); → Due terzi per le ipotesi previste dall'articolo 36 - ter Dpr 600/1973 (controllo formale della dichiarazione)	→ Le riduzioni vengono modificate	

**Ravvedimento Unico 2010**

Quindi eventuali irregolarità legate alla presentazione di Unico 2010 potranno essere regolarizzate con le vecchie entità di riduzioni dal ravvedimento operoso (più basse).

Dopo la scadenza naturale di Unico 2010 possiamo, infatti, accorgerci di:

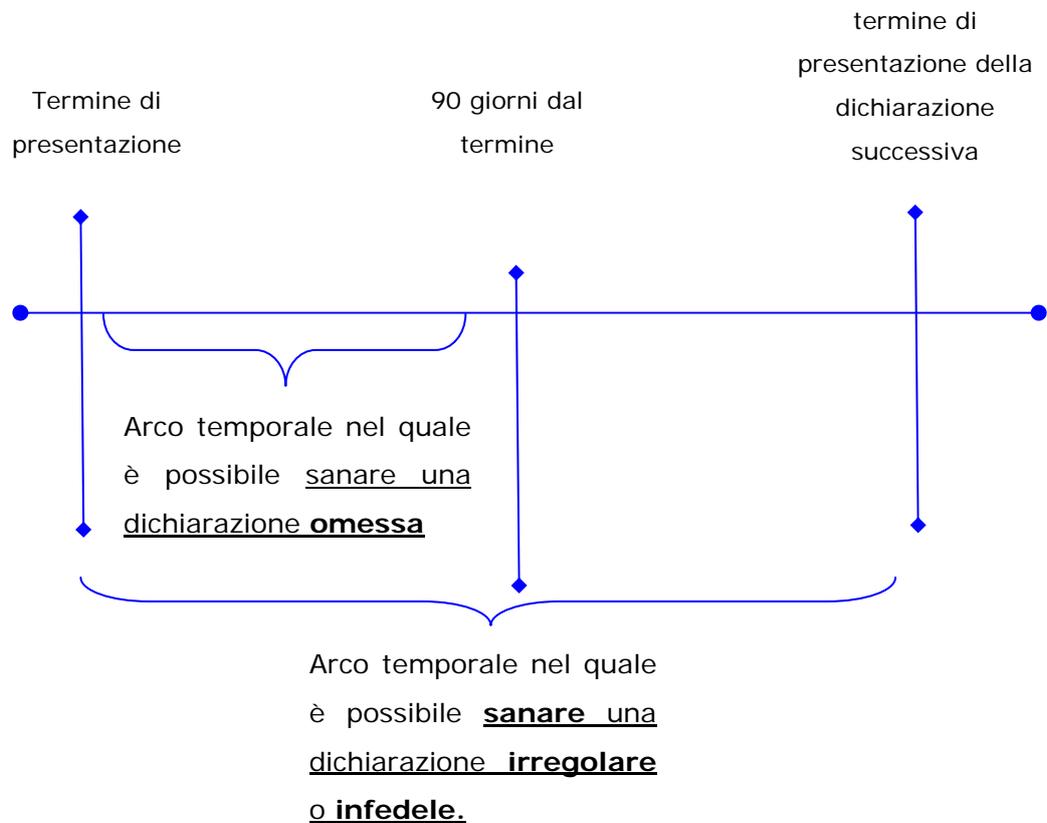
- **aver dimenticato di presentare la dichiarazione;**
- **aver commesso errori ed omissioni nella dichiarazione presentata.**

Al riguardo sono previste le seguenti soglie temporali entro le quali il ravvedimento deve essere perfezionato:

- **90 giorni**
  - ➔ nell'ipotesi di dichiarazione omessa (art.13, comma 1, lett. c, D.Lgs. n. 472/97);

➤ **termini di presentazione della dichiarazione successiva**

➔ nell'ipotesi di dichiarazione irregolare o infedele (art.13, comma 1, lett. b, D.lgs. n. 472/97).



**Dichiarazione Tardiva**

Come sopraesposto nel caso in cui la **dichiarazione non** sia stata **presentata nei termini** previsti dalla legge, il contribuente ha 90 giorni di tempo per ravvedersi.

Con riferimento al mod. UNICO 2010, inviato telematicamente da parte di:

- persone fisiche;
- società di persone e società di capitali ed enti non commerciali il cui mod. Unico 2010 doveva essere presentato entro il 30 settembre 2010;

Il termine di presentazione della dichiarazione tardiva scade il

➔ **29 dicembre 2010.**



L'Agenzia delle Entrate ha comunicato che lo **slittamento al 5 ottobre degli adempimenti telematici in scadenza il 30 settembre scorso** (tra i quali, la presentazione dei modelli annuali di dichiarazione), concesso a seguito di un guasto tecnico ai servizi informatici, **non è una proroga.** Il termine di scadenza per la presentazione delle dichiarazioni 2010 resta, pertanto, fissato al 30 settembre.

DICHIARAZIONE TARDIVA

↳ Entro il 29 dicembre 2010

Se le imposte sono state regolarmente versate, oppure non erano dovute, è sufficiente presentare la dichiarazione omessa e pagare con modello F24 una sanzione pari a 1/12 di 258 Euro, **ossia 21 euro** (1/12 del minimo previsto dall'articolo 1 del Dlgs n. 471 del 1997 pari ad Euro 258 ).



Nella Circolare 19.6.2002, n. 54/E (confermata dalla circolare n. 11/E/2008) l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la sanzione ridotta è **dovuta per ciascuna dichiarazione ricompresa nel mod. UNICO.**

Sarà, pertanto, necessario versare € 21 moltiplicati per il numero di dichiarazioni (redditi, IVA) comprese nel mod. UNICO.

Il modello studi di settore non costituisce una dichiarazione "autonoma", essendo parte integrante della dichiarazione dei redditi.

In caso di regolarizzazione di una dichiarazione tardiva, ai fini del versamento della sanzione ridotta:

- il codice tributo da utilizzare è "8911";
- il periodo di riferimento da indicare nel mod. F24 è l'anno cui si riferisce la violazione, vale a dire il "2010".

codice tributo	rateazione/ regione/prov.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
8911		2010			
<b>TOTALE</b>			<b>A</b>	<b>B</b>	<b>SALDO (A-B)</b>

**RAVVEDIMENTO PER TARDIVA PRESENTAZIONE DI UNICO 2010**

Ai fini della regolarizzazione della dichiarazione presentata con ritardo non superiore a 90 giorni il contribuente dovrà:

- presentare la dichiarazione;
- versare la **sanzione ridotta pari a € 21** (1/12 di € 258) **per ciascuna dichiarazione**

<b><u>UNICO COMPOSTO DA:</u></b>	<b><u>SANZIONE</u></b>	
Dich. dei redditi	21 X 1	<b><u>21 €</u></b>
Dich. dei redditi + Dich. Iva	21 X 2	<b><u>42 €</u></b>

**Attenzione:** Il modello studi di settore non costituisce una dichiarazione "autonoma",

**DICHIARAZIONE IRAP**

Qualora oltre alla presentazione di Unico il contribuente non avesse presentato anche la Dichiarazione Irap. La violazione può essere sanata rispettando i suddetti termini e importi previsti per Unico, e cioè:

- presentazione della dichiarazione omessa entro il 29 dicembre 2010;
- versamento della sanzione ridotta pari a € 21.



In base all'art. 2, comma 7, DPR n. 322/98:

- la dichiarazione **tardiva** è considerata **valida**.

**Dichiarazione  
tardiva con  
imposte  
dovute**

Nel caso in cui dalla dichiarazione presentata con **ritardo non superiore a 90 giorni** scaturisca un'imposta dovuta resta ferma l'applicazione delle sanzioni relative alle eventuali violazioni riguardanti il pagamento dei tributi (sanzione del 30% prevista dall'art. 13 D. Lgs. n. 471/1997).



Come esposto precedentemente per tali omissioni rimangono in vigore le vecchie sanzioni e, pertanto, l'omesso o insufficiente pagamento delle imposte dovute può essere regolarizzato eseguendo spontaneamente, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, il pagamento dell'imposta dovuta, degli interessi moratori (calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito) e della sanzione in misura ridotta.

In particolare la prevista sanzione del 30% viene ridotta:

- ad 1/12, ossia al 2,5%, se il pagamento viene eseguito entro 30 giorni dalla scadenza prescritta (ravvedimento breve);
- ad 1/10, ossia al 3%, se il pagamento viene effettuato con ritardo superiore ai 30 giorni, ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta in cui la violazione è stata commessa (ad esempio, un omesso versamento riguardante la dichiarazione per l'anno 2009, presentata nel 2010, può essere sanato nel termine di presentazione della dichiarazione relativa a quest'ultimo anno, da presentare nel 2011).

Si evidenzia, inoltre, che la **misura degli interessi legali** è pari:

- all' 1% dal 1° gennaio 2010.

Gli interessi da ravvedimento sono calcolati a giorni, al tasso legale corrente, attualmente pari all' 1% e vanno indicati distintamente dal tributo oggetto di ravvedimento, con codice specifico.

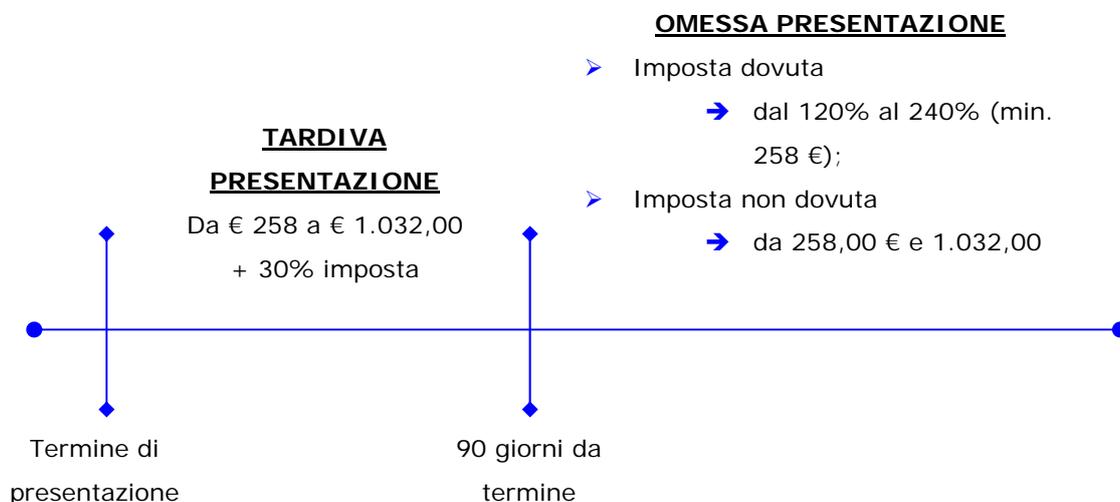
### **Dichiarazione omessa**

Scaduto il termine del 29.12.2010 la dichiarazione si considera omessa.

In tal caso, non essendo possibile regolarizzare la dichiarazione con il ravvedimento operoso, l'Ufficio applicherà le seguenti sanzioni:

- dal 120% al 240% con un minimo di € 258 in presenza di un debito d'imposta;
- da € 258 a € 1.032 in assenza di un debito d'imposta.

## SANZIONI



### Fattispecie di Dichiarazione omessa

Si fa osservare che la fattispecie dell'omessa presentazione della dichiarazione si realizza, oltre che nell'ipotesi di mancata presentazione, anche nelle ipotesi in cui la presentazione della dichiarazione è espressamente considerata omessa o nulla, e precisamente:

- nel caso di **dichiarazione presentata con ritardo superiore ai 90 giorni** la dichiarazione è, come già detto, considerata omessa e sono applicabili le sanzioni sopra citate (sanzione dal 120 al 240 dell'imposta dovuta e non versata, con un minimo di 258 euro; sanzione in assenza di un debito d'imposta da 258 a 1.032 euro).



La dichiarazione presentata oltre il termine di 90 giorni, anche se omessa, costituisce comunque titolo per la riscossione dell'imposta dovuta in base agli imponibili in essa indicati (articolo 2, comma 7, del citato Dpr 322/98).

- nel caso in cui la **dichiarazione** venga **redatta su stampati non conformi** ai modelli approvati con decreto ministeriale, la dichiarazione è nulla e non costituisce titolo per la riscossione delle imposte relative agli imponibili in essa indicati (articolo 1, comma 1, del Dpr 322/1998);
- nel caso di **dichiarazione non sottoscritta o sottoscritta da soggetto sfornito della rappresentanza legale o negoziale**, la dichiarazione è nulla (articolo 1, commi 3 e 4, del Dpr 322/1998) e non costituisce titolo per la riscossione delle imposte relative agli imponibili in essa indicati. La

nullità è, peraltro, sanata se il contribuente, o il soggetto tenuto a sottoscrivere la dichiarazione, vi provvede entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio territorialmente competente.

#### FATTISPECIE DI DICHIARAZIONE OMESSA

- ▶ Dichiarazione presentata con ritardo superiore ai 90 giorni
- ▶ Dichiarazione redatta su stampati non conformi
- ▶ Dichiarazione non sottoscritta o sottoscritta da soggetto sfornito della rappresentanza legale o negoziale

## 7.2 La novità in tema di leasing

*In arrivo le novità sul trattamento fiscale del leasing immobiliare. Il maxiemendamento del Governo al **disegno di legge di stabilità rivede le norme del 2006** prevedendo un anticipo d'imposta e un'imposta sostitutiva che forniranno in complesso 677 milioni nel prossimo triennio. In particolare, e' prevista un'imposta sostitutiva sui contratti in corso all'entrata in vigore della norma che prende luogo delle imposte ipotecaria e catastale, da corrispondersi in un'unica soluzione a cui si applica uno sconto del 4% in funzione degli anni della durata residua del contratto.*

**Premessa** Dopo l'approvazione in Commissione bilancio, è al vaglio della Camera il **DDL stabilità (Finanziaria 2011)** che contiene, interventi sul leasing Immobiliare con il quale si vuole realizzare un regime fiscale più **semplice e concorrenziale**.

Il testo, interviene su entrambi i bacini a cui si rivolge il leasing e cioè:

- **gli edifici strumentali;**
- **gli edifici residenziali.**

### **Modifiche al regime fiscale del leasing immobiliare**

In particolare tra gli altri provvedimenti previsti dal DDL, sono state presentate nel maxiemendamento le:

- *modifiche al **regime fiscale dei leasing immobiliari** ed alla **disciplina IVA** per le **cessioni immobiliari delle imprese costruttrici**.*

### **Il leasing immobiliare**

*In questa sede ci occuperemo delle modifiche che verranno apportate al regime fiscale del Leasing immobiliare.*

### **Il maxiemendamento**

I **commi del Maxiemendamento**, interessati alla modifica del regime tributario del leasing **sono il 20 il 21 e il 22** e intervengono sul regime fiscale (**imposte di registro, ipotecarie e catastali**) relativo ai contratti di locazione finanziaria di beni immobili, con riferimento sia alle imposte pagate sui canoni periodici (**imposta di registro**) sia a quelle relative al trasferimento del cespite.

### Obiettivi previsti nel maxi emendamento

- ▶ intervenire sul regime fiscale dei contratti di locazione finanziaria con riferimento alle imposte sui canoni periodici e a quelle relative al trasferimento del cespite

### Il Leasing

Il leasing, consiste in una formula alternativa rispetto a quella **tradizionale e diretta** per l'acquisto di un immobile in cui l'anello centrale è rappresentato da una società finanziaria. La società, acquista il bene e lo concede in locazione finanziaria per un certo numero di anni ad un utilizzatore il quale al termine del contratto può esercitare il riscatto.

### Soggetti che intervengono nel Leasing finanziario

I soggetti che intervengono nel leasing finanziario

Nel contratto di *leasing finanziario* intervengono **tre soggetti**:

- **locatore**; ossia la società di *leasing* che svolge attività di intermediario finanziario in quanto acquista il bene da concedere in locazione finanziaria;
- **utilizzatore o locatario**, ossia il soggetto che effettivamente utilizza il bene pagando un canone periodico di locazione. Al termine del periodo fissato egli può decidere di acquistare il bene ad un prezzo generalmente molto basso (*valore di riscatto*);
- **il fornitore**, cioè colui che fornisce alla società di *leasing* l'immobile.



La situazione attuale

Fino ad oggi, tenuto al pagamento dell'imposta era direttamente **la società di leasing che poi provvedeva a riaddebitare l'imposta al conduttore**, non essendo previsto invece alcun rapporto diretto tra erario e conduttore.

**Ora l'utilizzatore diverrà a tutti gli effetti un soggetto tenuto al pagamento e, quindi, a cui l'Amministrazione Finanziaria potrà richiedere il dovuto.**

**Soggetti obbligati  
al pagamento**

È prevista l'aggiunta del comma 1 (ter) all'art. 57 del testo unico registro titolato "**soggetti obbligati al pagamento**" con cui si prevede che l'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria è **solidalmente obbligato al pagamento del tributo per l'immobile**, anche da costruire o in corso di costruzione, o acquisito dal locatore per la conclusione del contratto.

La previsione porta dunque a riconoscere anche a tali fini la trilateralità tipica dei contratti di leasing: tutti i soggetti interessati dall'operazione, il cedente l'immobile, l'acquirente la società di leasing e l'utilizzatore diventano **solidalmente responsabili dell'imposta**.

**Il Comma 20 del Maxi emendamento****Comma 20 lettere  
a), n.1), e b)**

Il **Comma 20 lett. a) n. 1 e b)**, stabilisce che **l'utilizzatore** dell'immobile concesso in *leasing finanziario* ( *colui che paga il canone di locazione alla società di leasing*) **è responsabile solidalmente per il pagamento dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali dovute dal locatore** (*ossia società di leasing*) sull'immobile da quest'ultimo acquisito per la conclusione del contratto.

**Disciplina  
dell'imposta di  
registro**

La **lettera a) n. 2 del comma 20**, invece, interviene sulla disciplina dell'imposta di registro stabilendo **che essa sia dovuta solo in caso d'uso e in misura fissa**.

**Prima novità**→ **Solidarietà**

Viene modificato l'art. 57 del DPR 131/86 , in pratica l'utilizzatore dell'immobile in leasing diviene solidalmente obbligato al pagamento del tributo per l'immobile, anche da costruire o in corso di costruzione acquistato dal locatore per la conclusione del contratto.

**Seconda Novità**→ **Registrazione**

Viene modificato l'art. 1 parte seconda della tariffa allegata al DPR 131/86 e si prevede la registrazione solo in caso d'uso dei leasing immobiliari

*In particolare l'articolo 1 della parte seconda della tariffa è integrato con la previsione di registrazione in caso d'uso, già prevista per i contratti relativi alle operazioni e ai servizi bancari e finanziari e al credito al consumo, per i quali il decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, prescrive a pena di nullità la forma scritta, anche per i contratti di locazione finanziaria immobiliare.*

## Le imposte del Leasing

### Le imposte sul leasing

Le attuali imposte di una società di leasing sono:

#### → All'acquisto

Allo stato attuale, una società di leasing paga imposte ipotecarie e catastali **pari al 2% del valore all'atto dell'acquisto dell'immobile**

#### → Durante il contratto

Poi, nel corso della durata del contratto, deve versare un'imposta **di registro dell'1% sui canoni annuali percepiti dall'utilizzatore**

#### → Al momento del riscatto

Infine, al momento del riscatto dell'edificio, **si paga il restante 2%** sulle imposte ipotecarie e catastali, però con la possibilità di scontare dall'importo finale proprio le somme versate sui canoni annuali

Le imposte alla fine vengono ribaltate sull'utilizzatore e l'emendamento mira a eliminare questo sdoppiamento e dal 1° gennaio prossimo, la società verserà il 4% delle imposte ipotecarie e catastali all'acquisto degli immobili.

## Imposte ipotecarie e catastali

### Misure imposta ipotecarie e catastali

La **lettera c) del comma 20**, interviene invece sulla misura delle imposte ipotecarie e catastali dovute dalle società di *leasing*, banche e intermediari finanziari per le cessioni di beni strumentali, anche se assoggettate ad IVA disponendo:

- la modifica del comma 10-ter dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006 e l'introduzione del comma 10-ter.1 al fine di **sostituire** la misura delle **imposte ipotecarie e catastali da proporzionale**, seppure ridotta alla metà **a misura fissa**;
- la soppressione del comma 10-sexies dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006, prevalentemente a fini di coordinamento con la modifica di cui ai numeri 1 e 2. Infatti, tale comma stabilisce che l'utilizzatore che riscatta il bene al termine del contratto di *leasing*, può scomputare dalle imposte ipotecarie e catastali dovute sul trasferimento (*e determinate in misura proporzionale*)

un ammontare corrispondente alle imposte di registro proporzionali corrisposte sui canoni di locazione.

### L'imposta sostitutiva per il leasing

Il **comma 21** introduce un'imposta sostitutiva delle imposte ipotecarie e catastali dovute sui contratti di *leasing* immobiliare **in corso alla data del 1° gennaio 2011**.

**Misura dell'imposta sostitutiva**

La misura dell'imposta sostitutiva è determinata dalla **differenza tra l'imposta di registro applicata sui canoni di locazione e un ammontare forfetario corrispondente al 4% moltiplicato per gli anni di durata residua del contratto.**

### Imposta sostitutiva

- ▶ differenza tra l'imposta di registro sui canoni di locazione e un ammontare forfetario (4%) moltiplicato per la durata residua del contratto

**Termine per il versamento**

Il termine per il versamento è **fissato al 31 marzo 2011**, mentre per le modalità si rinvia ad un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Leasing, le tasse dal 2011	
<b>Stipula del contratto di Leasing</b>	<i>Le tasse sono dovute in misura piena</i>
<b>Riscatto del bene</b>	<i>Le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura fissa</i>
<b>Operazioni dal 01 gennaio 2011</b>	<i>Viene introdotta una imposta sostitutiva delle ipotecarie e catastali per i contratti di leasing immobiliare in essere al 1 gennaio 2011. La stessa sarà da versare entro il 31 marzo 2011 e, <b>sarà pari alle misure ordinarie ridotte al 50%</b> e ridotte ulteriormente dal 4% moltiplicato per gli anni di durata residua del contratto</i>

## Attuazione delle disposizioni

Attuazioni delle  
disposizioni

Ai sensi del **comma 22** le disposizioni di cui ai commi 20 e 21 si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2011.

**Contratti già in corso**

## Contratti in corso

→ È previsto anche un meccanismo per uniformare i contratti in corso: la società di leasing verserà un'imposta sostitutiva entro il 31 marzo per "compensare" il venir meno dell'imposta di registro sui canoni e di quelle ipotecarie e catastali al riscatto (**con uno "sconto" legato alla durata del contratto**).

**Leasing di abitazioni**

## Leasing di abitazioni

Per il leasing di abitazioni si potrebbe profilare, un risparmio fiscale.

Le attuali imposte ipotecarie e catastali sono:

- **il 10% del valore di compravendita** da versare all'acquisto;
- **il 10% al riscatto**;
- **il 2% del canone versato** ogni anno come imposta di registro.

**Con il nuovo regime, invece, viene meno la quota da pagare ogni anno e al riscatto l'imposta sarà fissa.**

**Esempio**

Il costo d'acquisto da un venditore privato è 500mila euro, la durata del contratto (come seconda casa) è 10 anni e il canone pagato dall'utilizzatore è di 70mila euro. Con il regime attuale (10% di ipotecarie e catastali alla stipula, 10% al riscatto e 2% delle imposta di registro sui canoni annuali), il totale delle imposte indirette ammonta a 112mila euro. **Con le nuove norme, si paga solo il 10% iniziale (50mila euro) mentre le altre tre imposte sono dovute in misura fissa.**

GLI obiettivi dell'emendamento	
<b>Vantaggi</b>	<i>Il maxiemendamento alla legge di stabilità punta a semplificare il regime delle aliquote ipotecarie e catastali sul leasing immobiliare</i>
<b>La decorrenza</b>	<i>Le novità dovrebbero partire dal prossimo 1° gennaio. Per i contratti già esistenti a quella data è prevista una sorta di "compensazione": le società di leasing sono chiamate a versare un'imposta sostitutiva per coprire il venir dell'imposta di registro sui canoni e di quelle ipotecarie e catastali. Tuttavia si potrà beneficiare di uno sconto del 4% per ogni anno di contratto rimanente: quindi sarà tanto maggiore quanti più anni durerà ancora l'accordo</i>
<b>Le abitazioni</b>	<i>I vantaggi maggiori in termini fiscali potranno verificarsi per l'abitativo, che però finora riguarda solo il 2% del leasing immobiliare</i>
<b>I cambiamenti</b>	<i>Nel caso del leasing su immobili residenziali, il maxiemendamento trasforma le imposte catastali, ipotecarie e di registro da versare per il 10% del valore dell'immobile al momento del riscatto in un'imposta dall'importo fisso e pari a 168 euro</i>

### 7.3 Cessione immobili imponibili iva per 5 anni

Secondo quanto previsto dell'art. 10, n. 8-bis), DPR n. 633/72, la cessione di un immobile ad uso abitativo (categoria catastale A, escluso A10), nei casi in cui l'immobile è ceduto da un'impresa di costruzione/ristrutturazione entro 4 anni dall'ultimazione dei lavori, va assoggettata ad IVA. Decorsi i 4 anni la cessione diventa esente IVA.

Il comma 85 della "legge di stabilità" **allunga a 5 gli anni di regime di imponibilità IVA** sulle cessioni di fabbricati abitativi effettuati dalle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati.

#### **Regime Iva cessione immobili**

A seguito delle modifiche portate dal D.L. 226/2006 (conv. con modif. L. 248/2006) ad oggi l'art. 10, n. 8-bis, unitamente al n. 8-ter, prevede l'**esenzione IVA** per:

<b>N. 8-BIS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457;</li> </ul>
<b>N. 8-TER</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse:             <ul style="list-style-type: none"> <li>a) quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457;</li> <li>b) quelle effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento;</li> <li>c) quelle effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;</li> <li>d) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.</li> </ul> </li> </ul>

#### **Cessione immobile uso abitativo**

In sostanza a seguito della riformulazione dell'art. 10, n. 8-bis), DPR n. 633/72, la cessione di un **immobile uso abitativo** (categoria catastale A, escluso A10),

nei casi in cui l'immobile è ceduto da un'impresa di costruzione/ristrutturazione **entro 4 anni** dall'ultimazione dei lavori, va **assoggettata ad IVA**.

Diversamente, **la cessione è esente IVA:**

- se è effettuata da un soggetto diverso dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice;
- decorsi 4 anni dall'ultimazione dei lavori, se è effettuata dall'impresa di costruzione/ristrutturazione.



Il limite temporale di 4 anni non opera qualora, nel corso del quadriennio, l'impresa di costruzione/ristrutturazione conceda in locazione l'immobile, per un periodo non inferiore a 4 anni, in attuazione di un programma di edilizia convenzionata. Verificandosi tale fattispecie, la cessione dell'immobile anche dopo 4 anni dall'ultimazione dello stesso da parte dell'impresa di costruzione/ristrutturazione va assoggettata ad IVA.

### Cessione immobile strumentale

Per le cessioni di **immobili strumentali**, **esenti in linea generale**, è prevista l'imponibilità IVA:

- **per obbligo**, oltre che per le cessioni effettuate dall'impresa costruttrice o di ristrutturazione (anche tramite appalto) entro il predetto termine di 4 anni dall'ultimazione della costruzione/intervento, anche in due ipotesi collegate con la situazione soggettiva dell'acquirente, ossia:
  1. acquirente soggetto passivo IVA con pro-rata non superiore al 25% (lett. b, n. 8-ter);
  2. acquirente soggetto "privato" che non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione (lett. c, n. 8-ter); in quanto, "consumatore finale", lo stesso non può recuperare l'IVA applicata sulla cessione.
- **per opzione** (lett. d, n. 8-ter), nelle altre ipotesi in cui la cessione rientra nell'esenzione IVA.

Il regime IVA delle cessioni immobiliari può essere così sintetizzato:

REGIME IVA DELLE CESSIONI IMMOBILIARI			
TIPOLOGIA DI IMMOBILE	CEDENTE	ACQUIRENTE	TRATTAMENTO IVA
Abitativo	Impresa costruttrice o di ristrutturazione entro 4 anni dall'ultimazione	Qualsiasi	Imponibile
	Qualsiasi altra impresa		Esente (art. 10, n. 8-bis)
Strumentale	Impresa costruttrice o di ristrutturazione entro 4 anni dall'ultimazione	Qualsiasi	Imponibile
	Qualsiasi altra impresa	Soggetto passivo IVA con pro-rata ≤ 25%	Imponibile
		Soggetto privato	
Diverso dai precedenti	Esente (art. 10, n. 8-ter), salvo opzione per l'imponibilità		



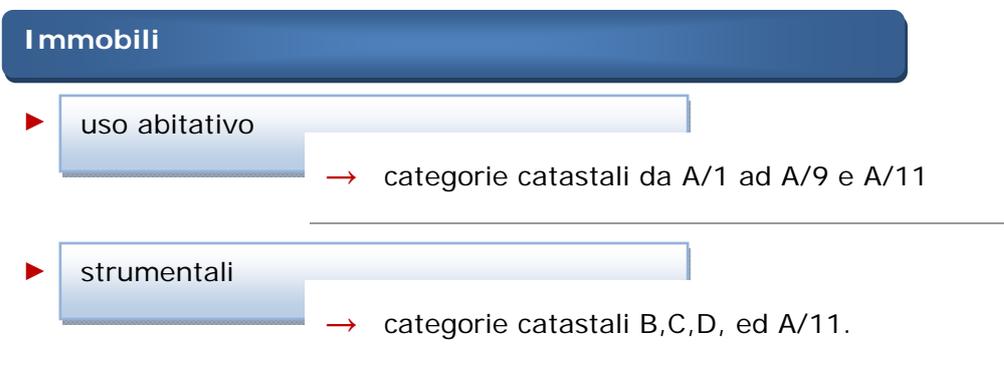
Alle cessioni **imponibili per opzione** e alle cessioni effettuate nei confronti di **oggetti con pro-rata non superiore al 25%** si applica il **reverse charge**.

**Circolare n.27/E del 4/8/2006**

Come ribadito nella Circolare n. 27/E del 4.8.2006:

- la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali va operata sulla base della **classificazione catastale, a prescindere dall'effettivo utilizzo**. Pertanto, costituiscono:
  - ✓ **immobili ad uso abitativo** quelli classificati nelle categorie catastali **da A/1 ad A/9 e A/11**, inclusi gli immobili censiti in un'altra categoria catastale (ad esempio, box, cantina, ecc.) che costituiscono pertinenze di un fabbricato avente destinazione abitativa;

- ✓ **immobili strumentali** quelli *“che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni”*, classificati nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10;
- vanno considerate **“imprese costruttrici”** non solo le imprese che eseguono direttamente i lavori di costruzione, ma anche quelle che si avvalgono di imprese terze. Inoltre, richiamando la precisazione contenuta nella Circolare 11.7.96, n. 182/E, per impresa costruttrice si intende anche quella che ***“occasionalmente realizza la costruzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia eventualmente da essa affidata, in tutto o in parte, ad altre imprese”***.



<b>Impresa di costruzione</b>	È definita di costruzioni l'impresa che <b>provvede “direttamente”</b> alla realizzazione dell'immobile. La costruzione può essere eventualmente appaltata in parte a terzi. È considerata impresa di costruzioni anche quella che non dispone di personale specializzato e <b>appalta l'intera costruzione</b> dell'immobile a terzi. Come specificato nella citata Circolare n. 182/E, per <b>impresa costruttrice</b> si intende anche quella che: <b><i>“occasionalmente realizza la costruzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia <b>eventualmente da essa affidata</b>, in tutto o in parte, <b>ad altre imprese”</b></i></b> .
<b>Impresa di ristrutturazione</b>	È impresa di ristrutturazione quella che, anche occasionalmente, esegue o fa eseguire da terzi sugli immobili interventi di restauro e risanamento

	conservativo, di ristrutturazione edilizia e urbanistica di cui alle lett. c), d), e), Legge n. 457/78.
<b>Impresa di compravendita immobiliare</b>	<p>È considerata impresa di compravendita quella che ha per <b>oggetto esclusivo o principale la rivendita dei fabbricati</b>.</p> <p>Secondo quanto precisato nella citata Circolare n. 182/E, per individuare l'attività di compravendita immobiliare è necessario verificare <b>l'attività effettivamente svolta dal soggetto</b>, non essendo sufficienti le generiche indicazioni contenute nell'atto costitutivo/statuto, il codice attività comunicato all'Agenzia delle Entrate né l'indicazione in bilancio (immobilizzazioni o rimanenze) degli immobili.</p>

### **Detraibilità dell'Iva a credito**

Se la cessione avviene entro 4 anni dalla data di fine lavori:

- **l'operazione è imponibile IVA;**
  - pertanto **l'imposta a credito è detraibile** senza particolari limitazioni, con le consuete modalità.

Come sopra evidenziato, l'esenzione ex art. 10, n. 8-bis), DPR n. 633/72 è applicabile, tra l'altro, alla cessione di un immobile abitativo dopo il decorso di 4 anni dall'ultimazione dei lavori da parte dell'impresa di costruzione/ristrutturazione.

Come noto, l'effettuazione di operazioni esenti, salvo quanto previsto dall'art. 19, comma 3, DPR n. 633/72, **si riflette sul diritto di detrarre l'IVA a credito**.

I riflessi sulla detraibilità dell'IVA a credito a seguito dell'effettuazione di tali operazioni esenti da parte di un'impresa edile sono di seguito illustrati.

### **Rettifica dell'Iva a credito**

La cessione dell'immobile uso abitativo in regime di esenzione, in quanto sono trascorsi 4 anni dalla fine dei lavori, configura un cambio di regime IVA che (ai sensi dell'art. 19-bis2, DPR n. 633/72):

- **comporta la necessità di rettificare l'IVA a credito precedentemente detratta**.



Al riguardo l'art. 19-bis2 dispone che è necessario rettificare l'IVA precedentemente detratta in base:

- **ai decimi mancanti al termine del c.d. "periodo di osservazione"** che, trattandosi di fabbricati, è pari a **10 anni**.



- Nella Circolare n. 12/E del 1.3.2007, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la rettifica, non va effettuata nel momento in cui decorrono i 4 anni dall'ultimazione dei lavori, ma quando l'impresa cede l'immobile in regime di esenzione IVA.
- Nei casi di costruzione di un immobile composto da più unità abitative, alcune cedute entro i 4 anni ed altre cedute successivamente, la rettifica dell'IVA precedentemente detratta va effettuata solo relativamente all'unità ceduta in esenzione IVA, utilizzando criteri oggettivi (ad esempio, metri quadri o millesimi).

### Applicazione del pro - rata

In considerazione del fatto che per le imprese in esame la costruzione/ristrutturazione di immobili e la relativa cessione rientrano nell'oggetto dell'attività principale, la cessione esente fa scattare l'applicazione del c.d. "pro-rata" ex art. 19, comma 5, DPR n. 633/72.

L'IVA a credito dell'anno, quindi, è ammessa in detrazione nella misura della percentuale di pro-rata ottenuta dal rapporto tra le operazioni che danno diritto alla detrazione (imponibili ed assimilate) e la totalità delle operazioni poste in essere (comprese quindi quelle esenti).

### PRORATA

- rapporto tra le operazioni che danno diritto alla detrazione e totalità delle operazioni poste in essere

Ciò, come noto, va ad influire sull'IVA a credito complessivamente "**vantata**" dall'impresa, indipendentemente dal fatto che la stessa derivi o meno da costi inerenti con le cessioni esenti.

In merito l'Agenzia delle Entrate nella citata Risoluzione n. 112/E del 28.3.2008 ha precisato che:

- *"la cessione di un'unità abitativa effettuata dopo il decorso del quadriennio dalla data di ultimazione della costruzione, e, quindi, in regime di esenzione Iva, concorre alla determinazione del prorata di detraibilità, ai sensi dell'art. 19, comma 5, nell'anno della vendita".*



Va sottolineato che **non è possibile effettuare la separazione delle attività** ex art. 36, comma 3, DPR n. 633/72 (tra attività imponibile e attività esente) al fine di attenuare l'effetto del pro-rata in quanto per le imprese in esame la cessione di immobili costruiti/ristrutturati configura un'unica attività ancorché con operazioni imponibili ed operazioni esenti.

In merito l'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 112/E del 28.3.2008 specifica che:

- *"il testo del richiamato art. 36, come chiarito anche dalla circolare n. 27/E del 04 agosto 2006, prevede espressamente che la disposizione si applichi anche ai soggetti che effettuano sia locazioni esenti da Iva che locazioni imponibili Iva, mentre **non consente l'esercizio dell'opzione alle imprese che esercitano congiuntamente l'attività di cessione di fabbricati in regime di esenzione Iva e in regime di imponibilità Iva**. Le cessioni di immobili, a prescindere dal regime Iva applicabile, restano, infatti, espressione di un'unica attività contraddistinta dallo stesso codice statistico".*



L'impresa di costruzioni Bianchi srl ad agosto 2005 ha terminato di costruire una palazzina residenziale composta di 8 appartamenti. Di questi, 7 sono stati venduti nel periodo 2005 – primi mesi del 2009 mentre l'ultimo è stato venduto nel mese di novembre 2009.

Le cessioni dei primi 7 appartamenti sono state assoggettate ad IVA (ceduti entro 4 anni dall'ultimazione dei lavori) e quindi il diritto alla detrazione della relativa IVA a credito non subisce limitazioni.

La cessione dell'ultimo appartamento è stata effettuata in esenzione IVA in quanto avvenuta quando sono già decorsi 4 anni dalla fine dei lavori. Considerato che il quadriennio è "**scaduto**" successivamente al 4.7.2006, a seguito della cessione nel mese di novembre 2009, l'impresa di costruzioni deve:

- provvedere alla rettifica dell'IVA precedentemente detratta considerando:
  - i decimi mancanti al compimento del decennio di osservazione (dal 2010 al 2014), ossia 5/10;
  - che l'IVA a credito da rettificare è quella riferibile all'appartamento venduto nel mese di novembre 2009.Quindi, ipotizzando che l'IVA a credito relativa alla costruzione dell'intero immobile ammonti a € 40.000 e che l'appartamento venduto nel mese di novembre 2009 rappresenti il 15% della costruzione, la rettifica va operata per un importo pari a € 3.000 ( $40.000 \times 15\% \times 5/10$ );
- calcolare la percentuale di pro-rata derivante dalla cessione esente da applicare all'IVA a credito detraibile per il 2009.

**Finanziaria  
2011**

Il suddetto regime fiscale ha compiuto quattro anni di vita lo scorso 5 agosto 2010.

In corrispondenza di questo quarto compleanno, si sono ovviamente andati moltiplicando sempre più i casi di immobili abitativi ancora invenduti (causa anche la notevole crisi che il settore immobiliare ha conosciuto in questi ultimi anni) per i quali l'eventuale cessione andrebbe a collocarsi oltre il quadriennio dalla data di ultimazione, con tutte le conseguenze IVA del caso.

Il legislatore ha quindi deciso di intervenire e nel maxiemendamento alla legge di stabilità 2011 già approvato dalla Camera, ed attualmente all'esame del Senato per la definitiva approvazione, è stato previsto, **con decorrenza dal 01.01.2011:**

- **l'allungamento da 4 a 5 anni** del termine entro il quale le abitazioni costruite o ristrutturate dalle imprese possono essere cedute in regime di imponibilità.

**FINANZIARIA 2011****Allungamento del termine da 4 a 5 anni****Decorrenza dal 1°  
gennaio 2011**



### **Quadriennio scaduto prima del 31.12.2010**

L'estensione di un anno del regime di imponibilità IVA non sembrerebbe "salvare" le cessioni effettuate prima dell'1 gennaio 2011, per le quali risulti già compiuto alla data di cessione il "quadriennio" dalla data di ultimazione

Questo vuol dire che, se una impresa ha ultimato la costruzione di un immobile abitativo nel febbraio 2007, qualora lo dovesse vendere soltanto a giugno 2011 potrà beneficiare della boccata d'ossigeno che il comma 85 mira ad assicurare: la cessione avverrà infatti oltre il quadriennio, ma entro il quinquennio dalla data di ultimazione, in un contesto normativo in cui il regime di imponibilità IVA della cessione è garantito fino al quinto anno.

Le cose cambiano però se quella stessa impresa vende quello stesso immobile, ultimato a ottobre 2006, nel corso del mese di novembre o dicembre 2010: in questo caso la cessione avviene oltre il quadriennio dalla data di ultimazione in un quadro normativo che non prevede ancora l'estensione al quinto anno prima del passaggio all'esenzione.

## 7.4 Antiriciclaggio: le novità nella segnalazione

*L'Unità di Informazione Finanziaria ha proceduto a una revisione del sistema di raccolta e gestione delle segnalazioni di operazioni sospette, al fine di migliorare la qualità delle segnalazioni stesse, assicurandone una maggiore uniformità e completezza.*

*Il nuovo sistema, che sarà operativo da **maggio 2011**, prevede che gli scambi informativi con i soggetti segnalanti siano posti in essere per via telematica, tramite il portale della Banca d'Italia, sul quale i segnalanti dovranno preventivamente registrarsi secondo le istruzioni tempestivamente rese disponibili sullo stesso sito della Banca.*

[\*\*Istruzioni UIF pubblicati il 25 novembre 2010.\*\*](#)

**Premessa** L'Unità di Informazione Finanziaria ha proceduto a una revisione del sistema di raccolta e gestione delle segnalazioni di operazioni sospette, al fine di migliorare la qualità delle segnalazioni stesse, assicurandone una maggiore uniformità e completezza.

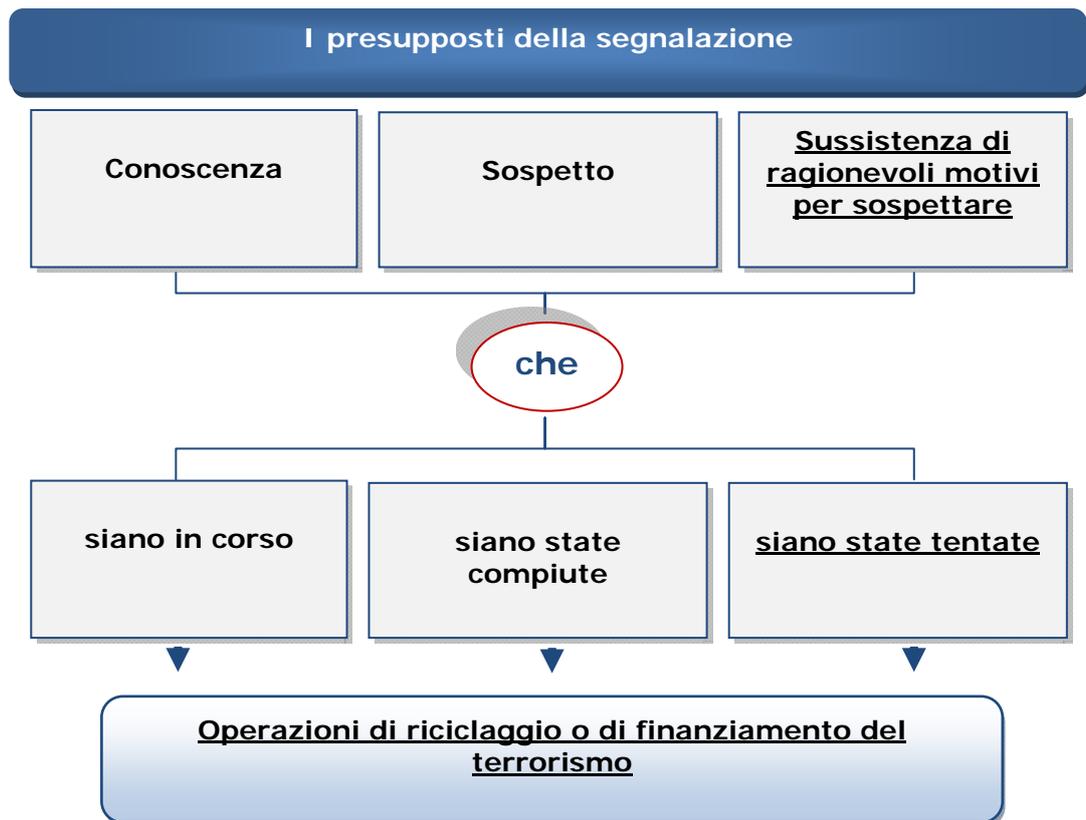
Il nuovo sistema, che sarà operativo da **maggio 2011**, prevede che gli scambi informativi con i soggetti segnalanti siano posti in essere **per via telematica**, tramite il portale della Banca d'Italia. Sono queste le direttive che emergono dai documenti pubblicati il **25/11/2010** sul sito della Banca d'Italia che danno avvio al nuovo sistema informativo.

### La segnalazione

L'art. 41 del D.Lgs 231/2007 dispone che :

☞ *"I soggetti indicati negli articoli 12 (professionisti) e 13 (revisori contabili) inviano alla UIF una segnalazione di operazione sospetta quando sanno, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo".*

Il fine è quello di prestare collaborazione attiva all'Autorità antiriciclaggio ai fini della prevenzione del rischio di utilizzo del sistema economico finanziario allo scopo di impiegare denaro, beni ed altre utilità provenienti da delitti non colposi.

**Attività professionale**

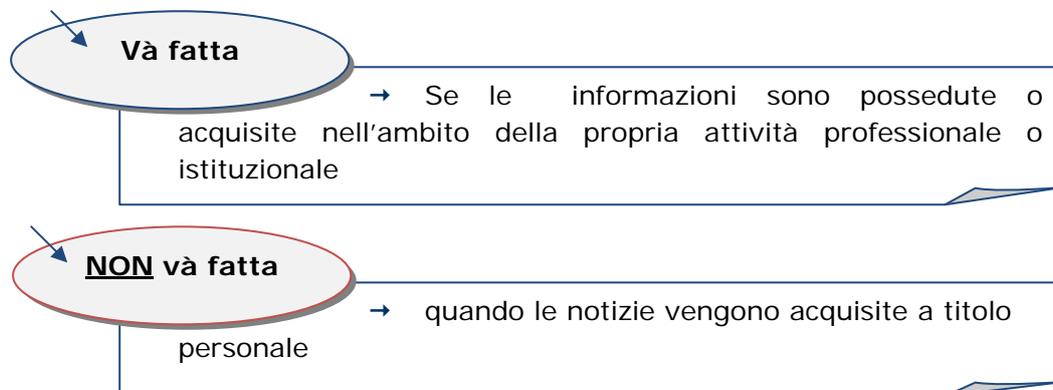
Ai sensi dell'art. 3 del D.lgs. 231/2007 l'obbligo di segnalazione si verifica quando le informazioni possedute o acquisite derivino dall'ambito della propria attività istituzionale o professionale.

La notizia della possibile violazione deve essere quindi acquisita in relazione ai compiti di servizio, dei professionisti obbligati, e nei limiti delle loro attribuzioni. Ne consegue che non rilevano, ai fini dell'applicazione della normativa in esame:

- 1) né le notizie acquisite nel corso di attività espletate a titolo personale o, comunque, non professionale;
- 2) né quanto il professionista dovesse avere appreso, anche nello svolgimento del proprio mandato, in un contesto diverso dalle operazioni compiute o richieste dai clienti.

## Segnalazione e attività professionale

## LA SEGNALAZIONE

**Lo scopo della segnalazione**

La **segnalazione** di operazioni sospette ha lo scopo quindi di portare a conoscenza della UIF le operazioni per le quali i segnalanti sanno, sospettano o hanno ragionevoli motivi per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo.

In tale quadro, la segnalazione – che può riferirsi a una singola transazione o a più transazioni che appaiano tra loro funzionalmente e/o economicamente collegate – deve riportare tutti e solo gli elementi che consentano alla UIF di avviare gli eventuali approfondimenti e di valutarne, anche mediante la ricostruzione della loro genesi, l'effettiva natura sospetta alla luce anche delle anomalie individuate.

**L'invio della segnalazione**

Nella prima fase applicativa, la segnalazione deve essere trasmessa obbligatoriamente, e senza facoltà di deroga alcuna:

**Invio cartaceo**

↘ **in forma cartacea all'Uif.**

**Invio telematico**

Per il futuro, (maggio 2011) il quarto comma dell'articolo 45 D.lgs 231/2007 prevede che la trasmissione delle segnalazioni sospette avvenga per **via telematica.**



**La segnalazione cartacea**

La segnalazione è trasmessa in forma cartacea a:

↳ Ufficio di Informazione Finanziaria largo Bastia, 35 00181 Roma, indicando, accanto all'indirizzo, il codice PR AR94.

La segnalazione deve essere accompagnata da apposita lettera di trasmissione, firmata dal professionista che segnala l'operazione (in caso di segnalazione congiunta, la lettera deve essere sottoscritta da tutti i professionisti).

**La segnalazione telematica**

Tutti i professionisti, gli intermediari finanziari e gli altri soggetti segnalanti (ex artt. 10, co. 2, 11, 12, 13 e 14 del dlgs 231/2007) dovranno trasmettere, dal **prossimo maggio**, le segnalazioni alla Uif in via telematica, senza ritardo, attraverso la rete Internet, mediante il portale della Banca d'Italia, previa registrazione calibrata in funzione delle categorie dei segnalanti (le cui istruzioni saranno diffuse a marzo prossimo sul sito).

Il nuovo modello segnaletico – unico per tutte le categorie di segnalanti – si propone di consentire, con **maggior flessibilità** rispetto al passato, la segnalazione di tutti gli elementi necessari e utili per una chiara comprensione dei comportamenti segnalati.

**Le novità**

E' prevista una più netta separazione fra:

- i dati informativi di dettaglio, forniti in forma strutturata, - operazioni, soggetti, rapporti e legami fra gli stessi;
- e gli elementi descrittivi in forma libera, che devono necessariamente richiamare, in modo sintetico, gli anzidetti dati strutturati, al fine di illustrare l'operatività, le anomalie e i motivi del sospetto.

In via generale, devono essere segnalate tutte le operazioni ritenute sospette.

Tuttavia, in caso di operatività estese o ripetitive sono stati adottati accorgimenti per ridurre l'onere segnaletico. È inoltre possibile indicare nella segnalazione tutti i soggetti rilevanti con riferimento all'operatività sospetta, anche qualora privi di diretti legami giuridico - formali con l'operazione, ivi compresi i beneficiari effettivi.

**Documentazione  
aggiuntiva**

Il tracciato segnaletico prevede che la segnalazione possa essere arricchita con **documentazione aggiuntiva** (es.: estratti conto, microfilmature di assegni, messaggi swift, estratti dell'AUI) nei limiti in cui ciò appaia necessario per la piena comprensione dell'operatività sospetta, specie laddove quest'ultima risulti particolarmente ampia e complessa.

Il segnalante, entrato in possesso di ulteriore documentazione successivamente all'inoltro della segnalazione, non dovrà redigere una nuova segnalazione, ma – previo accordo con la UIF – dovrà trasmettere i soli documenti in questione, con l'indicazione del numero di protocollo UIF della segnalazione cui gli stessi vanno riferiti.

**Controlli**

Al fine di migliorare la qualità delle segnalazioni, il nuovo sistema segnaletico prevede un'ampia gamma di controlli.

Tali controlli:

- dovranno essere attivati dal segnalante prima del formale invio, mediante un'apposita funzionalità di diagnostica attivabile on-line sul sito della UIF, al fine di individuare errori o anomalie che impedirebbero l'acquisizione della segnalazione o che potrebbero inficiarne l'utilità;
- saranno in ogni caso effettuati dalla UIF preliminarmente all'acquisizione delle segnalazioni.

In seguito a tali ultimi controlli, il segnalante riceverà alternativamente:

- la conferma dell'acquisizione senza errori;
- la comunicazione dello scarto a seguito di errori 'bloccanti';
- la comunicazione di acquisizione con notifica di presenza di anomalie non 'bloccanti'.